



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15504.723418/2013-18
ACÓRDÃO	2001-007.569 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODRIGO OTAVIO MALLARD
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. FATO GERADOR. 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.

DECADÊNCIA.

O direito da fazenda pública constituir o crédito tributário da contribuição previdenciária extingue-se com o decurso do prazo decadencial previsto no CTN.

Na hipótese de lançamento de ofício de crédito tributário que o sujeito passivo não tenha antecipado o pagamento, ou quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no CTN, art. 173, I.

Caso tenha havido antecipação do pagamento, aplica-se o disposto no CTN, art. 150, § 4º, conforme súmula CARF nº 99.

PRELIMINAR. NULIDADE INEXISTÊNCIA

Não vislumbro no caso em exame, a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72. O Auto de infração foi lavrado por autoridade competente, com observância aos requisitos previstos no art. 142, do Código Tributário Nacional, tendo sido oportunizado ao contribuinte a ampla defesa, tanto por ocasião da impugnação, como do Recurso Voluntário.

IRPF. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

No julgamento do RE 601.314 pelo STF, julgado em sede de repercussão geral, foi fixado entendimento sobre a constitucionalidade do art. 6º da Lei

Complementar 105, de 2001, bem como da aplicação retroativa da Lei nº 10.174, de 2001, para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

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

PRODUÇÃO DE PROVAS. PEDIDO DE PERÍCIA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, devendo ser indeferido pedido de perícia para obtenção de provas que a contribuinte deveria produzir.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Carolina da Silva Barbosa (substituto[a] integral), Lilian Claudia de Souza, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

RELATÓRIO

Contra o contribuinte em epígrafe foi emitido Auto de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF (fls. 03-11), acompanhado de Termo de Verificação Fiscal - TVF (14-36), referente ao exercício 2009, ano-calendário 2008, por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Após a revisão da Declaração foram apurados os seguintes valores:

Imposto	310.939,38
Multa Proporcional (Passível de Redução)	233.204,54
Juros de Mora (calculados até 04/2013)	115.047,57
Total do Crédito Tributário Apurado	659.191,49

O lançamento foi decorrente das seguintes infrações:

0001 OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA
OMISSÃO DE RENDIMENTOS DO TRABALHO SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS

Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho sem vínculo empregatício, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2008	16.666,67	75,00
28/02/2008	50.000,00	75,00
31/03/2008	16.666,67	75,00
30/04/2008	66.666,67	75,00
31/05/2008	33.333,33	75,00
30/06/2008	59.250,00	75,00
31/07/2008	76.416,67	75,00
31/08/2008	33.333,33	75,00

Enquadramento Legal
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:
Arts. 37, 38, 45, 55 e 83 do RIR/99
Art. 1º, inciso II e parágrafo Único da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.

(...)

0002 DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA
OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADOS POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA

Omissão de rendimentos caracterizada por valores creditados em contas de depósito ou de investimento, mantidas em instituições financeiras, em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovou, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, conforme relatado em Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2008	95.449,33	75,00
28/02/2008	53.060,00	75,00

(...)

31/03/2008	63.566,00	75,00
30/04/2008	51.166,00	75,00
31/05/2008	64.847,63	75,00
30/06/2008	92.131,86	75,00
31/07/2008	112.133,33	75,00
31/08/2008	42.700,00	75,00
30/09/2008	32.058,35	75,00
31/10/2008	52.791,65	75,00
30/11/2008	43.000,00	75,00
31/12/2008	99.400,00	75,00
Enquadramento Legal		
Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 e 31/12/2008:		
Arts. 37, 38, 83 e 849 do RIR/99 e art. 58 da Lei nº 10.637/02 combinado com o art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172/66 e art. 42 da Lei nº 9.430/96		
Art. 1º, inciso II e parágrafo Único da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007.		
Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.		

O contribuinte apresenta impugnação (fls. 284-288 e 300-320), com base nos seguinte tópicos:

(Fls. 284-288)

2. Do Auto de Infração;

3-Da Impugnação;

(Fls. 300-320)

I-Preliminar de Decadência;

II-Nulidade Auto de Infração-Necessidade Equiparação Pessoa Jurídica-Atos de Comércio;

III-Preliminar de Nulidade do Lançamento-Quebra do Sigilo Bancário.

Foi proferido o acórdão 03-84.318 - 3ª Turma da DRJ/BSB (fls. 323 e segs.) que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação.

A seguir transcrevo a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO.

Caracterizam-se como omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantidas junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do Acórdão em 02/05/2019, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 23/05/2019, fls. 350 e segs., que alega, em síntese:

I-Dos Fatos;

II-Da tempestividade do Recurso Voluntário;

III-Preliminar de Decadência;

O lançamento já se encontra decaído em relação aos meses de 01/2008 a 03/2008, pois somente foi formalizado através de auto de infração em 11/04/2013. Não houve a ocorrência de indícios de fraude, como a própria autoridade lançadora reconheceu ao aplicar a multa de ofício de 75%.

IV-Da nulidade do auto de infração- Necessidade Equiparação Pessoa Jurídica-Atos de Comércio

Parte substancial dos valores depositados nas contas bancárias do contribuinte encontra supedâneo na intermediação de contratos de prestação de serviços firmados entre a empresa União Comércio, Importação Ltda. e o escritório de advocacia Assrauy Carvalho Consultores e Advogados, auferindo o atuado percentual referente à comissão pela referida intermediação.

O contribuinte, pessoa física, exerce atividade comercial, auferindo uma comissão de , em média, 1/3 do valor do contrato firmado, em que fora o intermediário.

O próprio fiscal atuante confirma a atividade de intermediação no Termo de Verificação Fiscal.

Confirmada a habitualidade da atividade comercial não resta outra alternativa ao fisco senão promover a equiparação a Pessoa Jurídica, arbitrando o lucro pela ausência de escrituração contábil.

Requer a realização de perícia na documentação colacionada aos autos e declarações de imposto de renda, no sentido de comprovar a efetiva atividade comercial do recorrente.

No caso de equiparação a PJ o fisco deveria arbitrar os lucros ou admitir ainda a movimentação bancária como capital de giro utilizado nas intermediações dos serviços, lançando apenas a diferença referente ao lucro médio de 1/3 auferido na atividade comercial desenvolvida pelo atuado.

V-Preliminar de Nulidade do Lançamento- Quebra do Sigilo bancário.

O fisco não satisfeito com as informações apresentadas pelo recorrente achou por bem requerer junto às instituições financeiras os Extratos Bancários relativamente ao período fiscalizado.

A receita obteve junto aos estabelecimentos bancários, informações privilegiadas pertencentes exclusivamente a essas instituições financeiras, sem prévia autorização judicial.

Houve cerceamento de defesa quer pela provas obtidas ilegalmente, quer pela irregular formalização do lançamento, sobretudo por não serem observados os requisitos indispensáveis a sua constituição.

A lei determina forma, a inobservância do ato que tenha formado por uma declaração de vontade expressa pro forma que exiba desconformidade com a prescrição legal.

Descabe em matéria de ordem pública de qualquer discussão envolvente da significação de tem jurídico atinente à forma de que se deve revestir a declaração expressa de vontade.

A obtenção de informações de contas corrente sem a autorização judicial revestiu o lançamento “ex-offício” de vício insanável suficiente para se determinar a sua nulidade.

VI-Razões de Direito-Depósitos Bancários.

O lançamento não pode decorrer de uma simples presunção. Que não podem servir por base para o lançamento fiscal (Artigo 108,§ 1º, c/c com o Art. 142 do CTN, bem como dos princípios da legalidade e tipicidade cerrada da tributação, consagrados pela CF, Art. 5º, inciso II e 150, inciso I)

O lançamento há uma confusão e inversão de conceitos aplicando o critério in dúbio pro fisco.

As presunções em relação a legislação tributária são juris tantum, admitindo prova em contrário.

Na construção do crédito se desatendeu o princípio da legalidade e da verdade material.

O lançamento tomou por base indícios de omissões sem conquanto observar que sinais exteriores de riqueza sem a devida comprovação não se constitui meio legal para se exigir tributo.

A movimentação bancária não se presta a justificar imposto de renda, por não se constituir disponibilidade econômica. É impossível a pessoa física justificar individualmente os depósitos, pois não está sujeito a contabilidade regular ou mesmo escrituração em Livro Caixa.

A fiscalização ao promover o lançamento deveria considerar os valores tributados no mês anterior como renda comprovada para o mês subsequente.

VII-Mérito.

A fiscalização abandonou o princípio da Razoabilidade.

VII.1-Da comprovação da origem da movimentação bancária.

Em 09 de janeiro de 2008 foi firmado contrato (fl. 52 e 53), prevendo remuneração de R\$ 600.000,00, a ser paga, em parcelas a cada die 14 dos meses de janeiro a agosto de 2008; em 02 de junho de 2008, foram formado dois contratos (fl. 50,51,54 e 55), prevendo uma remuneração total de R\$ 207.000,00, a ser liquidada em 30 de julho de 2008.

Parte dos valores pagos pela empresa União Comércio Importação e Exportação Ltda, em quitação de parcelas firmados com o escritório de advocacia, foram feitos com a interferência da recorrente, através de depósitos feitos em uma de suas contas bancárias.

A remuneração do recorrente foi retomada pelo escritório, ou por intermédio de seu sócio Sr. Assrauy Faiçal Carvalho através de sua conta corrente bancária.

Por conta da intermediação do negócio firmado entre a empresa União Comércio Importação e Exportação Ltda. e o escritório Faical Assrauy Sociedade de advogados, recebeu a comissão de 1/3 dos pagamentos firmados em contrato.

Ocorre que, tais comissões não foram pagas pelo escritório Faical Assrauy Sociedade de Advogados ao recorrente, mas sim, quando dos pagamentos estabelecidos em contratos, os valores eram depositados na conta do recorrente, que retinha parte da comissão e repassava o quinhão à referido escritório.

Daí porque inexistente comprovante de pagamento do escritório Faical Assrauy Sociedade de Advogados ao recorrente.

Apresenta planilha às fls. 385.

Desprezando toda as justificativas a autoridade lançadora entendeu por bem tributar os depósitos realizados em sua conta corrente, os caracterizando como Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica.

No anexo 1 Créditos/Depósitos com origem não comprovada estão listados os valores de todos os depósitos constantes dos extratos de contas correntes, exceto aqueles abaixo de determinado valor e os originados em transferências feitas pela citada empresa União.

No anexo 03- Demonstrativo consolidado dos crédito/depósitos bancários líquidos com origem não comprovada, estão listados todos as transferências de valores feitas pela empresa União, em liquidação dos contratos de prestação de serviços firmados com o escritório de advocacia, destacando-se a percentagem que tocou ao recorrente.

A som do total do Anexo 01 com o valor do anexo 03 resulta o percentual de participação do recorrente sobre as importâncias transferidas pela empresa União.

Verifica-se uma duplicidade de valores, porque no anexo 01, estão relacionados todos os valores retomados pelo escritório de advocacia em favor do recorrente. No anexo 3 ocorreu a repetição dos mesmos valores no anexo 01, inflacionando a base do imposto exigido.

Cita alguns exemplos às fls. 388.

Os depósitos feitos em contas correntes existem valores que representam simples restituição feita em reembolso de despesas.

Outro fato relevante se refere a depósitos, em moeda, decorrente de saques anteriores em conta bancária. As operações são nominais e usuais, sem significar rendimentos do correntista.

Indicando o contribuinte a origem do depósito cabe ao fisco se suscitar dúvidas aprofundar a fiscalização intimando os terceiros envolvidos nas operações.

VII.2- Das disponibilidades concernentes aos rendimentos informados na DIRPF 2009/2008, submetidos, portanto, a tributação-Origem depósitos bancários-Necessidade dedução do lançamento.

O contribuinte possui sobras de valores auferidos no ano de 2008 a título de rendimentos recebidos de pessoas físicas, além de outros rendimentos declarados na DIRPF, inclusive lucros e dividendos recebidos da empresa RM Consultoria e Assessoria, no importe de R\$ 150.000,00, passíveis de serem aproveitados para efeito de comprovação da origem dos depósitos bancários.

É defesa a manutenção dos rendimentos da DIRPF no presente auto sobe pensa de bis in idem.

O aproveitamento encontra guarida no princípio da razoabilidade, pois a pessoa física não tem obrigação de manter escrita contábil e/ou outros documentos fiscais.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Wilsom de Moraes Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto dele conheço.

Da Decadência.

O recorrente alega que o lançamento se encontra decaído em relação aos meses 01/2008 a 03/2008.

O fato gerador do imposto de renda (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II) é complexo, ou seja, ainda que devida antecipação à medida que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, o fato gerador só se aperfeiçoa definitivamente no dia 31 de dezembro do ano-calendário (Lei nº 8.134, de 1990, arts. 2º e 11). A norma em questão se aplica inclusive em relação ao lançamento com lastro no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 38).

Nos lançamentos por homologação, para se apurar a decadência, na hipótese de existência de pagamento parcial e inexistência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra do CTN, art. 150, § 4º:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, inexistindo pagamento parcial e existindo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a situação atrai a regra prevista no CTN, art. 173, I, contando-se o termo inicial do prazo decadencial a partir 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;

No presente caso a ciência do auto de infração ocorreu em 11/04/2013 (fls. 281), logo não há que se falar em decadência pela regra do art. 150, § 4º e nem pela regra do art. 173, I, ambos do CTN.

Do Sigilo Bancário.

A constitucionalidade da obtenção de informações junto à instituição financeira é matéria que já foi decidida definitivamente pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 601.314, com repercussão geral:

Tema 225 - a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO AO SIGILO BANCÁRIO. DEVER DE PAGAR IMPOSTOS. REQUISICÃO DE INFORMAÇÃO DA RECEITA FEDERAL ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR 105/01. MECANISMOS FISCALIZATÓRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A TRIBUTOS DISTINTOS DA CPMF. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA. LEI 10.174/01.

1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo.

2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas, qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira.

3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo.

4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. A alteração na ordem jurídica promovida pela Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, uma vez que aquela se encerra na atribuição de competência administrativa à Secretaria da Receita Federal, o que evidencia o caráter instrumental da norma em questão. Aplica-se, portanto, o artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional.

6. Fixação de tese em relação ao item “a” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

7. Fixação de tese em relação ao item “b” do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: “A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, §1º, do CTN”.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 601314, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016).

Não prospera, destarte, a alegação de ofensa ao sigilo bancário em virtude de necessidade de concessão da ordem judicial, logo não há que se falar em prova obtida ilegalmente.

Cabe registrar que no presente caso os extratos bancários foram entregues pelo próprio sujeito passivo (fls. 37-140 e 177-198).

Caso o contribuinte não tivesse atendido às intimações a fiscalização poderia require-las às instituições financeiras (art. 6º da LC 105/01).

Tanto no art. 198 do CTN, bem como no art. 5º, § 5º, da LC 105/2001, que “as informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor”, denotando que o sigilo continua a subsistir, ocorrendo apenas a transferência da responsabilidade às Autoridades Fiscais.

Nesse ponto não assiste razão ao recorrente.

Da Nulidade.

Em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972.

O presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento (Art. 59. , inciso II, do Decreto nº 70.235/1972).

Estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

No presente caso não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, pois o contribuinte apresentou duas petições de impugnação (fls. 284-288 e 300-320), que foram analisadas no acórdão de piso, e um extenso recurso voluntário, onde pôde expor todos os seus argumentos, que estão sendo analisados nesse voto.

Em relação a necessidade de equiparação Pessoa Jurídica-atos de comercio não se trata de nulidade e será analisado adiante.

DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

A tributação com base em depósitos bancários, a partir de 01/01/97, é regida pelo art. 42 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, publicada no DOU de 30/12/1996, que instituiu a presunção de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprovasse mediante documentação hábil e idônea a origem dos recursos utilizados nessas operações.

O referido dispositivo legal estabelece uma presunção legal de omissão de rendimentos com base em depósitos bancários, condicionada à falta de comprovação dos

recursos. Permitiu-se que se considerasse ocorrido o fato gerador quando o sujeito passivo não comprovasse os créditos efetuados em sua conta bancária.

Desta forma, presume-se o rendimento quando o titular da conta não comprova a origem dos créditos efetuados, caracterizando o fato gerador e, conseqüentemente, sobre tais rendimentos deve incidir o imposto sobre a renda.

Esclarece-se que o que se tributa não são os depósitos bancários, mas a omissão de rendimentos por eles representados, o qual configura inegável disponibilidade econômica.

A comprovação da origem a que aduz o legislador deve ser de modo a revelar a natureza dos valores depositados, possibilitando à autoridade fiscal auditar o cumprimento das obrigações tributárias pelo beneficiário dos depósitos, averiguando se eles foram submetidos às normas de tributação específicas vigentes à época em que os rendimentos foram auferidos.

É necessário que a comprovação da origem possibilite determinar, com certeza, se os valores creditados são ou não rendimentos tributáveis na pessoa física, uma vez que a norma legal determina que, na hipótese de comprovação da origem, o agente do Fisco deve verificar se os valores são tributáveis, e sendo tributáveis, se foram submetidos à tributação pelo contribuinte.

Deste modo, não sendo possível determinar a natureza dos valores depositados, estes devem ser considerados como rendimentos omitidos.

Quanto aos sinais exteriores de riqueza, a Súmula CARF nº 26, assim dispõe:

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.

Os rendimentos e recursos declarados não são suficientes em si mesmos para comprovar a origem dos depósitos, uma vez que a presunção legal é de que os depósitos de origem não comprovada correspondem a rendimentos omitidos. O que foi declarado não foi omitido. Logo, mesmo para os rendimentos e recursos declarados é indispensável que o responsável comprove individualizadamente, com documentação hábil e idônea, como deram origem aos depósitos em sua conta bancária.

Considerando a minha concordância com os fundamentos do Colegiado *a quo*; utilizo como razões de decidir as do voto condutor do acórdão de primeira instância(artigo 114, §12, inciso I, do RICARF), a seguir transcritas:

Feita essa preleção, no caso concreto, o impugnante tinha pleno conhecimento de que tal correlação era necessária, uma vez que foi intimado a manifestar-se quanto à origem dos depósitos várias vezes, a exemplo das fls. 37-40. Quedou-se inerte em relação a essa obrigação, limitando-se a trazer à baila questões que o distanciam da efetiva comprovação da origem e natureza dos recursos depositados em suas contas correntes, alegando: dificuldade na produção de provas, em razão do tempo transcorrido; que os depósitos decorrem de

pagamentos de comissões ou para liquidação de parcelas das obrigações contratuais; que decorrem de saques em espécie anteriores para atender despesas ou para manter em mãos, visando eventual negócio, depois novamente depositados quando não realizados; que são reembolsos de despesas com viagens, feitas pelos contratantes de seus serviços.

Emitiu todos esses argumentos não se dignando a acompanhá-los de um elemento hábil e idôneo probatório sequer em seu nome, o que produz o mesmo efeito de nada ter falado.

Acrescenta ainda que deve ser equiparado a pessoa jurídica, em face de suposta atividade de intermediação habitual nos autos provada:

☐ “restou demonstrado nos esclarecimentos prestados durante a ação fiscal, que parte substancial dos valores depositados nas contas bancárias encontra supedâneo na intermediação de contratos de prestação de serviços firmados entre a empresa União Comércio, Importação Ltda e o escritório de advocacia Assrauy Carvalho Consultores e Advogados, auferindo o autuado um percentual referente à comissão pela referida intermediação (1/3). Não há dúvida quanto a habitualidade do negócio praticado pelo contribuinte. Por outro lado, incontroversa a atividade comercial do impugnante, exercida com habitualidade, outra alternativa não restaria ao fisco senão promover a equiparação a pessoa jurídica, arbitrando o lucro pela ausência de escrituração contábil, que na condição de pessoa física, não teria a obrigação de mantê-la de forma regular. Conclui, dizendo que ou é pessoa física e teria nas receitas das intermediações de negócios a origem de sua movimentação financeira, ou se trata de pessoa jurídica equiparada. Nesse caso o fisco deveria arbitrar os lucros ou admitir ainda a movimentação bancária como capital de giro utilizado nas intermediações dos serviços, lançando apenas a diferença referente ao lucro médio de 1/3 (um terço) auferido na atividade comercial desenvolvida”.

Não procede a argumentação. Primeiramente, os documentos bancários de fls. 94-125, 133-140 e 179-198 somente asseguram que parte dos créditos/depósitos foram realizados pela empresa União Comércio Importação e Exportação Ltda [conforme Anexos I, II e Anexo III dos Termos de Intimação Fiscal nº33/2012 (fls. 141-147) e 057/2012 (fls. 150-156)], não sendo suficientes, por si sós, para esclarecer a natureza e origem de todas transações, ou seja, a motivação para pagamento ao contribuinte, de forma a obrigar ao Fisco a dar o tratamento específico exigido pelo §2º do art 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Note-se que não há nos autos nada além da própria assertiva do interessado de que os repasses realizados pela pessoa jurídica supracitada derivaram de pretensa intermediação habitual.

O fato de a autoridade fiscal apor no Termo de Verificação Fiscal que houve depósitos da União Comércio Importação e Exportação Ltda e o pagamento de comissões não implica, como quer crer o impugnante, que restou atestada a suposta atividade de intermediação habitual de negócios (fl. 30). Não é demais registrar que não foram apresentados quaisquer contratos em seu nome com as pessoas que supostamente intermediava negócios, muito menos houve identificação das pessoas jurídicas ou mesmo físicas que

supostamente tiveram operações negociais intermediadas e que lhe fizeram depósitos em cheques ou em dinheiro como pagamentos por sua pretensa atividade.

A propósito, sequer a empresa Faical Assrauy Sociedade de Advogados reconheceu qualquer pagamento a título de honorários por prestação de serviços de assessoria para a pessoa do impugnante. A bem da verdade, sequer lhe reconheceu, esclarecendo apenas que ele, em nome da União Comércio Importação e Exportação Ltda, fez pagamentos ao escritório. Nada além disso (fls. 251-264):

A respeito de datas e valores de pagamentos efetuados a RODRIGO OTAVIO MALLARD, CPF Nº 104.189.116-49, informamos que não foi identificado pagamentos realizados pela empresa, a qualquer título, para esse cidadão. Comprovando o alegado, junta-se cópias de todos os extratos do ano de 2008 no Banco do Brasil, onde a empresa possui conta bancária.

No mais, reconhece-se que o art 150 do Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR regulou a prerrogativa de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica trazida pelo art 41 da Lei nº 4.506, de 1964.

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");

III - as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos da Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, arts. 1º e 3º, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 10, inciso I).

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

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "a", e Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º);

II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "b");

III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "c");

IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "d");

V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "e");

VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "f");

VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, alínea "g").

Atente-se para a condição necessária para conferir tal equiparação à pessoa física: a exploração da atividade comercial deve ser explorada habitual e profissionalmente. Estes requisitos, anteriormente utilizados pelo Código Comercial para definir o conceito de comerciante, são tão importantes que foram adotados pela Novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, para conceituar a figura do empresário.

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Ora, como já se viu, o próprio escritório de advocacia sequer reconhece o impugnante; não houve a comprovação da origem e natureza dos créditos/depósitos, somente alegações genéricas, desprovidas de provas concretas; não foram apresentados contratos/documentos negociais de intermediação em nome do impugnante, o que, portanto, não permite sequer saber qual é realmente a sua atividade, tampouco possível é presumir qualquer habitualidade.

Atente-se também que a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica não se presta apenas a reduzir a base de cálculo em caso de lançamento de ofício, muito antes impõe a esta obrigações principais e acessórias, tais como escrituração, emissão de documentos fiscais e apresentação de declarações peculiares às empresas, na forma do art 4º e art 65, ambos da IN RFB nº 1.700, de 2017, que não foram nem de longe cumpridas pelo recorrente:

Art. 4º São contribuintes do IRPJ e da CSLL:

I - as pessoas jurídicas; e

II - as empresas individuais.

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

§ 3º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no art. 2º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

§ 4º O consórcio constituído na forma prevista nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as pessoas jurídicas consorciadas deverão observar o disposto em legislação específica.

§ 5º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada nesta Instrução Normativa, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

...

Art 65. A pessoa jurídica sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real deverá manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

§ 1º A pessoa jurídica sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013.

§ 2º A ECD compreenderá a versão digital dos livros Diário e Razão.

Curiosamente, o impugnante quer ser equiparado às pessoas jurídicas, contudo, não quer cumprir a legislação tributária, citada acima, por exemplo, que lhe imporia a manutenção de escrituração contábil. Paradoxalmente, nesse instante diz ser pessoa física, alegando que “a comprovação, da forma como é exigida, raia o absurdo”, acrescentando que a exigência é descabida para um pessoa física e “é uma forma de impor uma dificuldade que impossibilita a defesa”.

Nada há de absurdo. Como já colacionado acima, a determinação da comprovação da origem individualizada dos depósitos é de Lei, independentemente de se é pessoa jurídica ou física. Tal obrigação não lhe foi imposta sem qualquer base legal pela Fazenda Pública, portanto. Além disso, ainda que não houve a disposição da obrigatoriedade da comprovação para as pessoas físicas, que há, se quer ser equiparado às pessoas jurídicas, necessário então amoldar-se não apenas aos benefícios, mas também ao ônus que lhes é imposto pela legislação tributária, isto é, a manutenção de registro e controle rígido de todas operações.

Por fim, quanto à duplicidade alegada, de que o Anexo III repete valores já presentes no Anexo I, “inflacionando a base do imposto exigido”, esta não ocorreu, haja vista os Anexos I e II relacionarem-se aos créditos sem origem comprovada pelo impugnante. Os valores dos depósitos da União Comércio Importação e Exportação Ltda, referentes a honorários advocatícios posteriormente repassados a Assrauy Carvalho Consultores e Advogados, fazem parte do anexo III e foram excluídos de tributação, servindo apenas para o cálculo da comissão de 1/3 não declarada na DIRPF 2009 (fls. 29, 32-36).

Em suma, não há qualquer mácula nos elementos probatórios produzidos pela autoridade fiscal, muito menos prova robusta hábil e idônea que permita ilidir as infrações, parcial ou integralmente. Subsistem as omissões de rendimentos lavradas, por conseguinte.

Com já foi explicado os Anexos I e II se referem aos créditos de origem não comprovada. Os valores dos depósitos da União Comércio Importação e Exportação Ltda, referentes a honorários advocatícios posteriormente repassados a Assrauy Carvalho Consultores e Advogados, fazem parte do anexo III e foram excluídos de tributação de depósitos bancários de origem não comprovada, servindo apenas para o cálculo da comissão de 1/3 não declarada na DIRPF 2009 (fls. 29, 32-36). Estes valores foram tributados como Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica, logo procedeu corretamente a fiscalização, pois todos os valores em que se identificou que tinham origem recebida de PJ foram tributados como Omissão deste rendimento. O recorrente não demonstrou efetivamente a existência de nenhum valor que tenha sido tributado mais de uma vez.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

Da Perícia.

A perícia não serve para o fim de suprir material probatório a cuja apresentação está a parte pleiteante obrigada. Em outras palavras, pretende o contribuinte, por via da perícia, que sejam produzidas as provas que embasam as informações, cujo ônus cabe a ele próprio.

Os elementos de prova a favor do Recorrente, no caso em análise, poderiam ter sido por ele produzidos, apresentados à fiscalização no curso do procedimento fiscal, ou, então, na fase impugnatória, com a juntada de todos os documentos e o que mais quisesse para sustentar seus argumentos, não podendo o pedido de perícia ser utilizado como forma de postergar a produção probatória, dispensando-o de comprovar suas alegações.

Além do mais o § 1º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972 diz que se considera não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. No presente caso não houve a formulação dos quesitos e nem a indicação do nome, endereço e qualificação do perito.

Dessa forma indefiro o pedido de perícia.

Das alegações de inconstitucionalidade.

Quantos às alegações de ofensa aos princípios da legalidade, verdade material, tipicidade cerrada, razoabilidade e demais princípios constitucionais, não podem ser apreciadas por este conselho, conforme legislação abaixo transcrita:

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

Art. 26A.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

E a Súmula CARF nº 2 determina:

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

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, rejeito as preliminares, e , no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho