



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16641.000161/2008-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.244 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2019
Recorrente JOAO NUNES DA SILVA FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004, 2005

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

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

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

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

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

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA. NEXO DE CAUSALIDADE.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1374/1428, interposto contra decisão da DRJ em Porto Alegre/RS de fls. 1356/1369, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 3/11, lavrado em 20/02/2009, relativo aos anos-calendário de 2004 e 2005, com ciência do RECORRENTE em 06/03/2009, conforme AR de fls. 872.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos da atividade rural e por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários sem origem comprovada, no valor de R\$ 2.996.735,25, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

Na resolução que determinou a conversão do julgamento em diligência (fls. 1452/1457), assim foi relatada a fiscalização:

O relatório fiscal (fls. 12/23) descreve a ocorrência dos seguintes eventos:

1. O contribuinte foi intimado em 19/10/2007 a apresentar extratos bancários de suas contas no Brasil e no exterior, relativos aos anos-calendário 2004 e 2005, com a origem dos recursos que transitaram por elas.
2. O fiscalizado, residente no Rio Grande do Sul, informou que estava na Bahia acompanhando a colheita e comercialização da safra de cebolas e requisitou prorrogação do prazo.
3. Em 13/12/2007, o contribuinte apresentou extratos de três contas bancárias e cópias de parte das notas fiscais de produtores rurais que seriam de compra de mercadorias realizadas nos anos de 2004 e 2005 (fls. 61/185), bem como pediu prazo para apresentar

posteriormente os extratos do banco Bradesco e para providenciar notas de venda, porque estas abrangeriam vários estados do Norte, Nordeste e centro do País, para onde as mercadorias seriam remetidas.

4. Em 11/03/2008, o fiscalizado teria apresentado mais extratos bancários, notas fiscais de produtor rural emitidas por ele mesmo nos anos de 2004 e 2005 (fls. 36/61), cópias das DIRPF de 2004 e 2005 e da DIPJ da empresa de que é sócio (fls. 453/490). Nessa data, voltou a informar que os valores constantes desses documentos são oriundos da comercialização de sua produção rural, transferências feitas por clientes de sua empresa, e importâncias remetidas por clientes para aquisição de cebola e pagamentos de despesas diretamente dos produtores, trabalho prestado de forma autônoma e remunerado por comissão calculada sobre o custo das cebolas embarcadas.

5. Em 30/05/2008, o contribuinte foi intimado a comprovar através de documentação hábil e idônea a origem dos valores depositados/creditados em suas contas.

6. No dia 16/06/2008, ele informou que não possuía escrituração e não mantinha arquivo dos documentos correspondentes, solicitando prorrogação de prazo.

7. Em 11/07/2008, apresentou resposta afirmando que se dedica exclusivamente à produção e comercialização de cebola operando com a produção de cidades do Rio Grande do Sul e da Bahia e que os recursos que transitaram por suas contas decorrem dessa atividade. Essa comunicação foi acompanhada por duas listagens, com a identificação de clientes e de fornecedores com o respectivo número de identificação nos cadastros do Ministério da Fazenda (fls. 529/535).

8. Em 21/07/2008, foi emitida nova intimação para o contribuinte apresentar a documentação relativa às operações que alega ter realizado e vincular essa documentação de forma inequívoca com os valores creditados nas contas bancárias.

9. Em 18/08/2008, o contribuinte apresentou documento vinculando as notas fiscais de produtor rural emitidas por ele nos anos-calendário 2004 e 2005 com os depósitos realizados em suas conta corrente.

10. Ao realizar mais um deferimento de prorrogação de prazo, a fiscalização solicitou que o contribuinte informasse se as notas fiscais emitidas por ele seriam referentes a mercadorias de produção própria ou de terceiros, bem como a apresentação de livro caixa.

11. Em manifestação do dia 15/09/2008, o contribuinte afirma que as notas emitidas por ele seriam referentes à produção própria, que não possuiria livro caixa da atividade rural e que os depósitos em sua conta seriam referentes à venda de produção de terceiros.

A partir desses fatos, a fiscalização adotou o seguinte procedimento:

1. As empresas identificadas como destinatárias dos produtos nas notas fiscais de produtor rural do Estado do RS emitidas pelo contribuinte foram intimadas a confirmar as operações descritas nessas notas e informar se realizaram outras operações com ele.

2. Como resultado, houve uma empresa que negou ter negociado com ele, outras que confirmaram a negociação e identificaram os pagamentos realizados e a empresa Sette Fratelli, que confirmou as operações realizadas e o meio de pagamento e ainda afirmou ter depositado em sua conta valores referentes às notas fiscais de outras pessoas físicas produtoras rurais, que seriam parceiras do fiscalizado, bem como notas avulsas do Estado da Bahia emitidas por ele.

3. Quanto às informações prestadas pela Sette Fratelli, a fiscalização adotou o seguinte procedimento: os depósitos relativos às operações apenas intermediadas pelo fiscalizado foram considerados de origem comprovada e efetuou-se representação para que fosse

fiscalizada a empresa de que é sócio (ou seja, aparentemente, a fiscalização considerou que esses valores seriam referentes à omissão de receitas da pessoa jurídica); os valores das notas fiscais avulsas do Estado da Bahia foram tratadas como omissão da atividade rural.

4. Foram excluídos do rol de depósitos sem origem comprovada os seguintes valores: R\$ 281.240,00 relativos às notas fiscais do produtor rural do Estado do RS emitidos pelo fiscalizado cujo vínculo com depósitos/créditos foi comprovado; R\$ 74.170,00 relativos às notas avulsas do Estado da Bahia cujos comprovantes de depósito foram apresentados pela destinatária das mercadorias; R\$ 94.214,00 relativos às notas fiscais emitidas por outros produtores, que daria origem à representação para fins de fiscalização da empresa de que é sócio o fiscalizado.

Como consequência, o valor sobre o qual foi apurada a base de cálculo para apuração do imposto devido por omissão da atividade rural foi de R\$ 339.045,33 e o valor para apuração decorrente da omissão de rendimentos por depósito bancário sem origem comprovada foi de aproximadamente R\$ 5.000.000,00.

Em síntese, infere-se que durante a fiscalização, mesmo após diversas dilações e prorrogações de prazo, o contribuinte apenas conseguiu comprovar uma pequena parte dos valores depositados, não logrando em comprovar a origem de alguns depósitos recebidos em suas contas correntes mantidas no Banco do Brasil, no Banco Bradesco e no Banrisul. A fiscalização elaborou a tabela abaixo, com o somatório dos valores não comprovados nos anos calendário de 2004 e 2005 (fls.21):

<i>Banco</i>	<i>Valores</i>
Brasil	R\$ 3.413.222,47
Bradesco	R\$ 1.999.104,75
Banrisul	R\$ 4.985,00

Os extratos das movimentações bancárias se encontram às fls. 186/219 (Bradesco), 220/399 (Brasil) e 400/454 (Banrisul), e a planilha dos depósitos não comprovados nas fls. 499/522.

Quanto aos rendimentos de atividade rural, a fiscalização entendeu por proceder com o lançamento de ofício das quantias constantes nas notas fiscais avulsas de pessoa física do estado da Bahia, entregue à fiscalização pela empresa Sette Fratelli. Considerando que o contribuinte não possui livro caixa da atividade rural, a fiscalização optou pelo arbitramento da base de cálculo em 20% da receita omitida, com base no § 2º do art. 60 do RIR/1999.

Foram lançados os seguintes valores por omissão de rendimentos de atividade rural:

<i>Mês/ano</i>	<i>Base de Cálculo apurada 20%</i>
08/2004	R\$ 10.650,00
09/2004	R\$ 4.200,00
10/2004	R\$ 12.096,66
11/2004	R\$ 5.970,00
08/2005	R\$ 3.360,00
09/2005	R\$ 12.380,00
10/2005	R\$ 10.010,00
11/2005	R\$ 9.142,40

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 873/932 em 06/04/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Porto Alegre/RS, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Na impugnação (fls.873/932 Volume IV) o contribuinte, primeiramente, requer a:

Nulidade do Lançamento

Erro na identificação do sujeito passivo

A omissão de rendimentos da atividade rural e de depósitos de origem não comprovada deveriam ser tributados na pessoa jurídica, conforme determina o art. 150, § 1º, inciso II do Decreto nº 3000/99 RIR/ 99.

O procedimento fiscal afrontou os princípios da legalidade, capacidade contributiva e o da isonomia previstos na Constituição Federal, bem como não atendeu o disposto no art. 142 do CTN.

Cerceamento do Direito de Defesa

Houve erros na formalização do processo por não constarem muitos documentos absolutamente relevantes para uma defesa plena. No relatório da ação fiscal (Anexo III) à fl. 13 faz referência a fl. 725, a fl. 15 (às fls. 767 e 727 e 732 a 744) , a fl. 16 faz referência às fls. 729 a 744 e às fls. 732 a 744. Porém tais folhas não foram juntadas ao processo, uma vez que a última folha é a de fl. 719.

Na cópia do Relatório Fiscal remetida pelo correio, vê-se pela sua paginação que o Relatório foi inserido no processo às fls. 10 a 21 (Anexo VIII) enquanto que o constante dos autos inicia às fls. 11 a 22, o que demonstra que, depois de notificado houve a inserção de no mínimo uma folha e a substituição das demais folhas sem que houvesse a renumeração das folhas, afrontando os arts. 9 e 59 do Decreto 70.235/72.

Nas fls. 19 (Anexo VIII) ou 20 (do processo) há referência aos valores de R\$ 281.240,00, R\$ 74.170,00 e de R\$ 94.212,00 cuja a procedência não estão demonstradas.

A quantificação dos valores mensais tributados com relação a infração 02 não foi demonstrada.

Apresenta ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Razões de Mérito

A movimentação financeira é oriunda, integralmente, da atividade do contribuinte de produção e da comercialização de cebola adquirida de terceiros, de forma habitual.

Apresentou diversas Notas Fiscais de Produtor (NFP) de emissão própria e Notas Fiscais de outros produtores que venderam ao contribuinte, todavia, o fisco não aceitou a possibilidade de que a movimentação financeira tem sua origem no comércio da cebola adquirida de terceiros, cujos pagamentos das NFP eram depositadas em suas contas bancárias.

A fiscalização intimou o contribuinte a juntar as notas fiscais de compra da cebola adquiridas de terceiros e conhecimentos de frete relativas ao transporte de mercadorias, todavia, os demais controles foram esquecidos e sequer foram examinados.

Como não mantém escrituração contábil, por desenvolver atividade sem grandes burocracias, apenas há o registro em NFP ou Notas Avulsas e as Cartas de Frete (Anexo I) não possuindo os documentos exigidos pelo fisco.

Através de “outros documentos” juntados ao processo e os agora apresentados com a impugnação, entende estão preenchidas as lacunas que não estariam abertas se mantivesse a contabilidade nos termos da Lei nº 6.404/76.

Não pode o fisco desconsiderar os resultados dos atos comerciais praticados pelo impugnante apenas para facilitar a constituição do Auto de Infração. O simples descumprimento de obrigações acessórias (falta de escrituração) o que admite por hipótese, não é suficiente para caracterizar a presunção de omissão de receita de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Para a comprovação da origem dos depósitos, uma vez que não possui as Notas Fiscais exigidas pelo Fisco, forneceu uma planilha de produtores que vendem a sua produção de cebola e outra dos distribuidores que compram a cebola comercializada pelo contribuinte, procurando demonstrar a vinculação dos depósitos a atividade do contribuinte a partir das Notas Fiscais de Produtor (fls. 35/184) e das Cartas de Frete (Anexo I) bem como de “outros controles mantidos”.

Os documentos de prova das alegações apresentadas pelo contribuinte estão inseridas nos Anexos I a XI.

Transcreve ementas de decisões do Conselho de Contribuintes a respeito de depósitos bancários e de equiparação de pessoa física a pessoa jurídica.

Omissão de rendimentos da atividade rural

O valor de R\$ 339.045,33 comercializado com a empresa Sette Fratelli estão formalizadas em Notas Fiscais Avulsas, nas quais está indicado o contribuinte como remetente. Alega que foram equivocadamente tributadas a razão de 20% como rendimento proveniente da atividade rural tendo em vista a inexistência do livro Caixa.

Todavia, o montante acima referido não decorre da venda de produção própria, pois o contribuinte não planta cebola na Bahia.

As vendas à empresa Fratelli, assim como muitas outras realizadas naquele estado a outros clientes, decorrem da cebola adquirida de terceiros, de produtores localizados na Bahia.

Para transportar os produtos, considerando que os produtores sequer possuem Nota Fiscal de Produtor, foi solicitado a Secretaria da Fazenda da Bahia, Notas Fiscais Avulsas, porém o fato de constar no espaço destinado ao remetente, o nome do contribuinte, não dá ao fisco direito de presumir que a cebola comercializada é de produção própria do interessado.

Dos equívocos da Quantificação da Exigência

Não tendo o fisco aceitado a vinculação da movimentação financeira com a comercialização da cebola, por coerência, a omissão de rendimentos com base em depósitos de origem não comprovada deveria ser tributada com base no percentual de 20%.

Para corroborar seu entendimento transcreve ementas de decisões do Conselho de Contribuintes a respeito de comprovação da receita da atividade rural e da omissão de rendimentos oriundas de depósitos bancários de origem não comprovada.

Alega que não foram excluídos da base de cálculo a devolução de cheques depositados, o que contraria o disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96. Para exemplificar: o depósito

de R\$ 16.000,00 (fls. 502) foi realizado com cheques (anexo XI) o qual foi devolvido conforme se verifica no extrato juntado à fl. 225.

Quanto a Nota Fiscal de Produtor n.º 332808 (*sic*) (fls. 41 e 631) no valor 13.500,00 foi considerada não vinculada a qualquer depósito, todavia, refere-se ao depósito efetuado em 14/12/2005 na conta do Bradesco (fl.202). Portanto, o mesmo valor foi considerado como receita omitida em duplicidade.

Dos Pedidos:

Razões Preliminares

- nulidade do lançamento, por erro na identificação do sujeito passivo uma vez que a tributação dos rendimentos deveria recair sobre a pessoa jurídica;
- nulidade por cerceamento do direito de defesa tendo em vista as diversas impropriedades formais no preparo do lançamento, as quais impossibilitaram a plena defesa.

Razões de Mérito

- indevida a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários tendo em vista que os mesmos são decorrentes da comercialização de cebola de produção própria e de cebola adquiridas de terceiros cuja origem foi comprovada no processo;
- ilegal a tributação, pela tabela progressiva da receita bruta derivada do comércio habitual de cebola adquirida de terceiros, mesmo que exercida pela pessoa física, tal atividade deve ser tributada na pessoa jurídica (art. 150, § 1º, II do RIR/99);
- discorda as tributação de rendimentos equivocadamente considerados como da atividade rural, tendo em vista que os mesmos decorrem do comércio habitual de cebola;
- no item 3.4 são apontadas diversas inconsistências menores, todas relacionadas com a quantificação da exação, todavia, com a arguição de erro de identificação do sujeito passivo e que a consequente tributação na pessoa jurídica, e o acolhimento dessa teses absorve os equívocos apontados.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Porto Alegre/RS julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1356/1369):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF

Exercício: 2005, 2006

Ementa: ERRO NA ELEIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o titular das contas bancárias, cujos os depósitos o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil e idônea.

ATIVIDADES CONDUZIDAS POR PESSOA FÍSICA DE FORMA HABITUAL. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. CONDIÇÃO

A tributação na pessoa jurídica de valores recebidos por pessoa física, demanda a comprovação de que a pessoa física explore, habitual e profissionalmente, qualquer

atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens e serviço.

OMISSÃO DOS RENDIMENTOS DA ATIVIDADE RURAL. ARBITRAMENTO

O resultado da exploração da atividade rural é apurado mediante escrituração do Livro Caixa, que deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade. A falta da escrituração implica o arbitramento da base de cálculo à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

A partir de 01/01/1997, os valores depositados em instituições financeiras, de origem não comprovada pelo contribuinte, passaram a ser considerados receita ou rendimentos omitidos.

No mérito, a DRJ entendeu que o recorrente comprovou que o depósito recebido em 14/4/2004, no valor de R\$ 16.000,00 tratou-se de devolução de cheque, determinando a exclusão deste montante da base de cálculo do imposto. Assim, a DRJ entendeu por cancelar o imposto suplementar no valor de R\$ 4.400,00 relativo ao exercício de 2004.

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 13/08/2012, conforme AR de fls. 1372, apresentou o recurso voluntário de fls. 1374/1428 em 11/09/2012.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Da Resolução convertendo em diligência

Durante a sessão de julgamento realizada em 04/06/2018, esta Egrégia 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara entendeu, após afastar a proposta da relatora de acatar os argumentos do RECORRENTE quanto à nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo (ausência de equiparação à pessoa jurídica – fls. 1456), concluiu pela conversão do julgamento em diligência, conforme se observa da resolução nº 2201-00.308 (fls. 1452/1457).

O objetivo da conversão em diligência foi esclarecer a forma como se apurou a base de cálculo, em virtude da *“inexistência de um demonstrativo de cálculo que evidencie mês a mês as operações utilizadas bem como as exclusões efetuadas para apuração da base de cálculo”*

Deste modo, foi determinado que a autoridade elaborasse o demonstrativo mensal, evidenciando cada uma das operações que foram consideradas na base de cálculo da omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, bem como respondesse aos questionamentos formulados pelo RECORRENTE nos itens 12 a 15 do Recurso Voluntário, quais sejam:

12. Nem mesmo os valores equivalentes às receitas declaradas pelo Fiscalizado decorrentes da venda de cebola de sua produção foi excluída da base de cálculo tributável.

13. O valor de R\$ 339.045,33 tributado como resultado de atividade rural também é equivocado, uma vez que se trata de receita de comercialização de cebola adquirida de produtores da Bahia, que não possuem nota fiscal e, por isso, foi solicitado à Secretaria de Fazenda desse Estado a nota fiscal avulsa.

14. Os rendimentos tempestivamente declarados pelo contribuinte deveriam ter sido excluídos do somatório dos depósitos sem origem comprovada.

15. O valor relativo à nota fiscal de produtor n.º 332808, de R\$ 13.500,00, foi tributado como rendimento da atividade rural, e o valor do depósito na conta bancária em 14/12/2005, correspondente a essa nota, foi tributado como depósito bancário sem origem comprovada.

Do relatório de diligência fiscal

Em resposta a determinação formulada na resolução n.º 2201-00.308, a autoridade preparadora apresentou o relatório de diligência fiscal de fls. 1468/1501.

Em suas razões, apresenta as seguintes considerações quanto aos itens 12 a 15 do Recurso Voluntário:

2.1 Item 12:

Cabe ressaltar que a exclusão dos valores da base de cálculo da infração referente a depósitos bancários de origem não comprovada é realizada quando o contribuinte afasta a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 através da apresentação de documentação hábil e idônea com coincidência de datas e valores, documentação que dessa forma comprova de forma inequívoca a origem dos valores.

A simples alegação de que os valores seriam oriundos de suas atividades ou de que já teriam sido tributados não afasta a presunção, mesmo porque, no caso em exame os valores movimentados nas contas analisadas superam consideravelmente os valores declarados pelo autuado (fls. 14 e 20 numeração manual).

Deve ser apresentado documento documentação hábil e idônea que traga vinculação inequívoca com o valor creditado/depositado na conta bancária.

Como exemplo, nessa mesma autuação, a nota fiscal n.º 332803, de abril de 2004, no valor de R\$ 24.000,00, foi informada pelo contribuinte na sua apuração do IRPF e serviu de comprovação do mesmo valor depositado na conta n.º 12.790-6 do Banco do Brasil e foi excluída da base de cálculo da infração referente a depósitos bancários de origem não comprovada (fl. 4 e 19 numeração manual).

2.2 Item 13:

Conforme consta do Relatório Fiscal, (fl. 21 numeração manual), foram coletadas em diligência fiscal junto à empresa Sette Fratelli notas fiscais emitidas pelo autuado para venda de cebola para essa empresa, produto que o autuado declarou produzir.

Os valores constantes dessas notas fiscais não foram oferecidos à tributação pelo autuado.

Nenhum documento que comprovasse a alegação do autuado de que essas mercadorias teriam sido adquiridas e posteriormente revendidas foi apresentado, mesmo com todas as prorrogações de prazo deferidas pela fiscalização, não existem notas fiscais de compra/entrada e não existem registros contábeis.

O próprio autuado alegou não ter escriturado o livro caixa, tendo optado pelo arbitramento de 20% da DIRPF.

2.3 Item 14:

Todos os valores das notas fiscais de emissão do autuado e todos os valores das notas fiscais coletadas nas diligências fiscais junto aos terceiros, para os quais foi apresentada documentação hábil e idônea da comprovação da origem, foram excluídos da infração referente a depósitos bancários de origem não comprovada, conforme o Relatório Fiscal (fl. 14 a 20 numeração manual).

2.4 Item 15:

Repisando o que já foi colocado neste documento, para o afastamento da presunção legal de omissão de rendimentos referente a depósitos bancários de origem não comprovada faz-se necessária a apresentação de documentação hábil e idônea, com coincidência de datas e valores.

Para a nota fiscal nº 332808 não houve a apresentação por parte do autuado e tão pouco pelos terceiros diligenciados de qualquer documento que pudesse vincular o valor dessa nota fiscal com o valor depositado na conta bancária de titularidade do autuado.

Nem mesmo o próprio autuado, em resposta a intimação para vincular os valores das notas fiscais emitidas por si com os valores depositados nas contas bancárias de sua titularidade, relacionou a nota fiscal nº 332808 (fl. 713 e 714 numeração manual).

Dos esclarecimentos formulados, conclui-se que a razão da fiscalização para manutenção da tributação de todos os pontos questionados foi a ausência de documentação hábil e idônea capaz de comprovar de forma inequívoca a origem dos valores.

Por fim, a autoridade preparadora elaborou a planilha de fls. 1469/1500. Tal planilha corresponde à tabela dos depósitos não comprovados (fls. 499/522), acrescida dos débitos comprovados durante a fiscalização (*débitos estes que não constam na planilha original*) e com a segregação, mês a mês, dos valores.

Da petição do Recorrente sobre o resultado da diligência

Em sua manifestação acerca da diligência fiscal, o RECORRENTE apresentou a petição de fls. 1514/1521 em 21/12/2018

Em suas razões, defendeu que a diligência não foi integralmente cumprida, pois “*o demonstrativo elaborado pela fiscalização não foi capaz de demonstrar, de forma individualizada, quais os valores eventualmente excluídos da base de cálculo*” (fls. 1518). Isto porque, em diversos momentos, a autoridade autuante se limita a afirmar que as alegações do RECORRETE não são suficientes para afastar a presunção legal inculpada no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Acontece que, no entender do RECORRENTE, apenas as turmas julgadoras podem definir os limites da presunção estabelecida na lei, cabendo a autoridade autuante apontar, de forma individualizada os valores excluídos da base de cálculo (fls 1518), motivo pelo qual a autoridade fiscalizadora não poderia ter utilizado deste argumento em seu relatório de diligência.

Quanto ao item 2.2 do relatório de diligência, o RECORRENTE entendeu que a alegação da autoridade preparadora – de que inexistem documentos que comprovem que o valor de R\$ 339.049,33 não poderia ser tributado como resultado de atividade rural por se tratar de comercialização de produção de terceiros – não merece prosperar, pois “*a operação de compra e revenda de cebolas foi plenamente esclarecida no item 3.3 do Recurso Voluntário*” (fls. 1519).

Por fim, o RECORRENTE volta a alegar que a inclusão do depósito bancário de R\$ 13.500,00 demonstra a falta de confiabilidade do lançamento, posto que, em seu entender, o valor consta tanto na base de cálculo do lançamento de omissão de rendimentos de atividade rural quanto do lançamento de omissão de rendimentos por depósitos bancários sem origem comprovada.

Nos pedidos, reitera os pedidos formulados no recurso voluntário, em especial, quanto ao erro na identificação do sujeito passivo.

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

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

PRELIMINAR

Alegação de nulidade do lançamento – Erro na identificação do sujeito passivo

Conforme elencado no relatório fiscal, o contribuinte alega nulidade do auto de infração por erro na identificação do sujeito passivo e cerceamento do direito de defesa, por suposta inclusão de páginas durante a digitalização e por ausência de identificação individualizada dos valores com origem comprovada e excluídos da base de cálculo do lançamento, bem como por ausência de demonstração da composição dos valores tributados mensalmente.

Pois bem, quanto a alegação de nulidade por suposto erro na identificação do sujeito passivo, informo que tal pedido já foi objeto de julgamento na sessão que determinou a conversão do julgamento em diligência, conforme comprovado pelo parágrafo abaixo destacado:

Inicialmente, é preciso registrar que esta Relatora apresentou em sessão de julgamento proposta pela qual seriam acatados os argumentos do recorrente quanto à nulidade do auto de infração relativo à omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, **uma vez que teria havido a errônea identificação do sujeito passivo** e também comprometimento do direito de defesa, já que não se evidenciou como foi apurada a base de cálculo.

Tendo sido vencida nessa matéria, cumpriria dar seguimento ao julgamento pela análise das demais matérias de defesa.

No entender da relatora à época da resolução n.º 2201-003.308, houve erro na identificação do sujeito passivo pois era necessária a equiparação do RECORRENTE à pessoa jurídica, visto que os rendimentos recebidos são provenientes de atividade profissional exercida na pessoa física com habitualidade. Acontece que esta Egrégia 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara entendeu não ser aplicável, ao presente caso, o instituto da equiparação à pessoa jurídica.

A respeito deste tema, permaneço com o entendimento por mim adotado naquela sessão de julgamento, de que não houve nulidade no lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.

Para fins de averiguar a ocorrência da nulidade material do lançamento é necessário, antes, determinar qual regime jurídico o RECORRENTE está submetido. Em outras palavras, analisar-se-á se o RECORRENTE deveria estar submetido a incidência do Imposto de Renda pela pessoa física ou jurídica.

Nesse sentido, o art. 150, §1º, II, do Decreto n.º 3000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), equiparou as pessoas físicas às empresas individuais, desde que, em nome próprio, explorem habitual e profissionalmente qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante a venda a terceiros de bens ou serviços:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei n.º 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

I - as firmas individuais (Lei n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b"); (Grifou-se)

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

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

- (i) habitualidade e profissionalidade: o contribuinte tem que exercer a atividade econômica de forma contínua e habitual, não sendo possível a

equiparação caso a pessoa física apenas exerça a atividade de forma eventual.

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

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

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

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

Sobre o tema, merece destaque o trecho da solução de consulta Cosit n.º 11/2015, abaixo ementada:

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

São equiparadas às pessoas jurídicas as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, atividade comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante revenda de bens a terceiros, a exemplo dos revendedores de produtos adquiridos de empresas de vendas diretas. Uma vez equiparada à pessoa jurídica, a pessoa física deve adotar todos os procedimentos contábeis e fiscais aplicáveis às demais pessoas jurídicas.
DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto-Lei n.º 4.506, de 1964, art. 41; Decreto n.º 3.000, de 1999 (RIR/1999), arts. 150, § 1º, incisos I e II, e § 2º, inciso III, e 160; Parecer Normativo CST n.º 28, de 1976; Parecer Normativo CST n.º 80, de 1976. (Grifou-se)

Perceba que a equiparação à pessoa jurídica não é uma faculdade outorgada pela legislação, mas sim um dever que o contribuinte está sujeito caso seja empresa individual. Isto decorre da ficção jurídica, estipulada no art. 41 da Lei n.º 4506/1964, que equiparou, em direitos e obrigações, as pessoas naturais que exploram em nome individual atividade econômica às empresas individuais.

No presente caso, entendo que o RECORRENTE não cumpre os requisitos para equiparação à pessoa jurídica, em razão da ausência de pessoalidade e outros fatores que

corroboram a inaptidão do pleito do RECORRENTE, o que converge para o entendimento de que ele não suportou o risco do negócio. Explico.

Como se observa das fl. 18 do relatório fiscal, o RECORRENTE é responsável legal por empresa no mesmo ramo de atividade (Empresa Granorte - CNPJ n.º 91.288.860/0001-28). Tal fato é um forte indício que a atividade comercial é exercida (*ou deveria ser*) na própria pessoa jurídica, afastando assim o caráter pessoal exigido para equiparação à pessoa jurídica.

Como dito na solução de consulta COSIT n.º 11/2015, anteriormente mencionada, “*são equiparadas às pessoas jurídicas as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, atividade comercial, com o fim especulativo de lucro (...)*”. Ora, se a pessoa jurídica existe justamente para explorar habitual e profissionalmente a mesma atividade de comércio de cebolas, qual o sentido do RECORRENTE também explorá-la de maneira habitual e profissional na pessoa física? Nenhuma justificativa foi apresentada pelo RECORRENTE.

Importante esclarecer que, para os depósitos que houve uma vinculação efetiva com a Pessoa Jurídica da qual o RECORRENTE é responsável, a fiscalização os transportou para tributar em nome da própria empresa; assim, não pode qualquer depósito sofrer o mesmo procedimento sem que haja a demonstração de uma vinculação efetiva neste mesmo sentido por parte do contribuinte, o que não foi evidenciado.

Ademais, ainda que se desconsidere estes argumentos, o RECORRENTE também não comprovou que suportou o risco do negócio. Não constam nos autos nenhum documento que comprove que o ônus financeiro da aquisição das cebolas foi suportado pelo RECORRENTE, e que o mesmo estava sujeito a prejuízos caso não conseguisse efetuar a posterior venda. O RECORRENTE não apresenta sequer o livro-caixa das operações praticadas, tampouco faz um cotejo dos depósitos recebidos com os saques efetuados, documento que, minimamente, comprovaria que foi ele quem adquiriu as cebolas de terceiros para posterior revenda.

Quanto a sua operação, alega o RECORRENTE (fls. 1376):

Quanto à cebola que o Fiscalizado adquire para a revenda, esta é comprada de pequenos produtores (relação fls. 529 e 530), todos conhecidos do Fiscalizado, fato que propicia operações sem muitas formalidades. Quando da aquisição, é combinado o preço a ser pago ao produtor fornecedor, correndo os custos de classificação, ensacamento, frete, colocação no mercado consumidor, etc., por conta do comerciante, isto é, do Fiscalizado, ora Recorrente.

Para executar tais serviços, o Recorrente mantém diversos empregados, os quais exercem suas funções nos depósitos adiante citados, nos quais eles operam equipamento, a exemplo de esteiras, balanças, etc., tudo por conta e risco do Comerciante Recorrente, o que configura uma típica atividade tributável como Pessoa Jurídica.

(grifos no original)

Não há nos autos comprovantes de pagamento a estes pequenos produtores, ou os comprovantes de saques em valores compatíveis com os depósitos posteriormente recebidos. Quanto aos supostos empregados, também não foram acostados aos autos carteiras de trabalho demonstrando que o empregador é a pessoa física do RECORRENTE. Igualmente, quanto a

aquisição dos mencionados equipamentos, não há nota fiscal mostrando que o adquirente foi o RECORRENTE. Nenhum destes documentos foi acostado aos autos.

Até mesmo a relação de fls. 529/530 (e-fls. 532-533), mencionada pelo RECORRENTE em seu recurso voluntário, nada mais é que uma lista de nomes e CPF's. Qual o valor probatório destes documentos? Não há o cotejo de quanto foi pago a cada produtor, e mais importante, de que quem suportou este pagamento foi a PESSOA FÍSICA do RECORRENTE, e não a pessoa jurídica que é administrador.

Tais fatos, alinhados com a ausência de lucro nas operações (*alegada pelo próprio RECORRENTE*), é um forte indício que o risco era suportado pela PJ, razão pela qual a atividade era exercida profissionalmente nela, e não na pessoa física do RECORRENTE.

Alegação de nulidade do lançamento – Cerceamento no direito de defesa

Quanto à nulidade por cerceamento do direito de defesa, esta turma entendeu pela conversão do julgamento em diligência com o intuito de verificar qualquer cerceamento de defesa ocorrido durante a fiscalização.

Deste modo, analisar-se-á a ocorrência da nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa.

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

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

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

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

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

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

No presente caso, o principal fundamento aduzido pelo RECORRENTE foi a dificuldade na obtenção da base de cálculo, em razão da ausência de identificação da composição dos valores individuais tributados mensalmente (fls. 1395), bem como pela diferença de numeração das páginas do processo físico para o processo digital.

Em razão da ausência de identificação dos valores tributados mensalmente, esta turma determinou a conversão do julgamento em diligência para que fosse elaborado um relatório “*evidenciando cada uma das operações que foram consideradas na apuração da base de cálculo da omissão de rendimentos decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada e as exclusões realizadas nessa apuração, bem como que se manifeste acerca das alegações do contribuinte nos itens de defesa acima transcritos (12 a 15).*” (fls. 1457).

Cumprindo com o determinado, a autoridade preparadora elaborou a planilha de fls. 1469/1500.

Tal planilha, em síntese, corresponde à tabela dos depósitos não comprovados (fls. 499/522), acrescida dos depósitos comprovados durante a fiscalização (*os quais não constam na planilha original*) e com a segregação, mês a mês, dos valores.

Pois bem, com o retorno da diligência ficou comprovado que, no momento do lançamento, a planilha não continha a identificação mensal dos valores apurados, tampouco continha os depósitos comprovados durante a fiscalização.

Acontece que, diferentemente do que alega o RECORRENTE, entendo que a ausência destas informações não é suficiente para ocasionar a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa.

Como dito anteriormente, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. No presente caso, não vislumbro como a ausência de indicação mensal dos valores ou a exclusão dos valores já comprovados podem prejudicar a defesa do RECORRENTE.

Isto porque, *in casu*, o lançamento foi efetuado por omissão de rendimentos caracterizada por depósitos sem origem comprovada, com fundamento no art. 42 do Lei nº 9.460/1996. Como será melhor abordado no mérito deste voto, tal artigo estabelece uma presunção legal de que os depósitos recebidos configuram omissão de rendimentos quando o contribuinte não puder comprovar sua origem, mediante documentação hábil e idônea, e de forma individualizada.

Assim, para exercer o seu direito de defesa, o contribuinte precisava comprovar, depósito por depósito, a origem dos créditos, através de documentação individualizada. Percebe-se, portanto, que a ausência de identificação mensal dos valores não prejudica a defesa do contribuinte pois, repito, ele precisará comprovar os depósitos de maneira individualizada. E esta relação individualizada dos depósitos que compõem a base de cálculo do lançamento foi elaborada e apresentada pela autoridade fiscal (fls. 499/522).

De igual modo, a ausência de identificação na planilha dos depósitos já comprovados também não prejudica o exercício da ampla defesa. Ora, a lista apenas indica os depósitos que ele ainda precisa comprovar. Qual o prejuízo sofrido pela omissão dos depósitos já justificados?

Pontua-se que, apesar dos depósitos com origem justificada não constarem na planilha de fls. 499/522, o relatório fiscal elenca de maneira muito clara os depósitos tidos como justificados, conforme planilhas de fls 18 a 20.

Logo, considerando que o contribuinte não comprovou qual o prejuízo efetivamente sofrido pela ausência de identificação mensal dos valores não comprovados, bem como pela ausência de identificação na planilha dos valores tidos como justificados, entendo pela ausência de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Quanto ao argumento de que a diferença no número das páginas implicou em cerceamento do direito de defesa, entendo que também não merece prosperar. Mais uma vez o contribuinte se limitou a alegação genérica que a diferença no número das páginas prejudicou seu direito de defesa, mas não apresentou uma só razão fática para explicar qual foi o prejuízo sofrido. Houve inclusão indevida de alguma página? Se sim, qual? Tais perguntas deveriam ter sido respondidas pelo contribuinte, para comprovar que sofreu prejuízo.

Nesse sentido, não prosperam as alegações de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa levantadas pelo RECORRENTE.

MÉRITO

Depósitos Bancários Sem Origem Comprovada

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

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

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

“SÚMULA CARF Nº 26

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

Portanto, ao contrário do que defende o RECORRENTE, é legal a presunção de omissão de rendimentos por depósitos bancários de origem não comprovada, a qual pode ser elidida por prova em contrário.

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

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

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

"Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e **instruída com os documentos em que se fundamentar**, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência."

Deveria, então, o RECORRENTE comprovar a origem dos recursos depositados na sua conta bancária durante a ação fiscal, ou quando da apresentação de sua impugnação/recurso, pois o crédito em seu favor é incontestável.

Sobre o mesmo tema, importante transcrever acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

(...)

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.

(...)

Recurso voluntário provido em parte. (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 04/02/2009)”

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

O primeiro argumento apresentado pelo RECORRENTE para comprovar a origem dos depósitos recebidos foi de que os mesmos correspondiam a recursos decorrentes da atividade de comércio de cebola.

No entender do RECORRENTE, a origem dos depósitos estaria comprovada pois sua única fonte de rendimentos é o comércio de cebolas, conforme anexos V, VI e VII da impugnação (alegação de fls. 1396). Assim, considerando que o fisco não comprovou que o RECORRENTE exercia outras atividades que pudesse motivar a movimentação financeira autuada (alegação de fls. 1397), seria imperioso concluir que se trata de recursos do comércio de cebola.

Continuou o RECORRENTE que “*para comprovar sua situação de comerciante habitual, apresentou ao Fisco, além das notas fiscais de produtor de emissão própria, uma infinidade de notas fiscais de outros produtores (fl. 11), cujos venderam sua produção ao Fiscalizado, cujas estão inseridas no processo (fls. 60 a 184). Além, relacionou os produtores fornecedores (fls. 529/530) e os compradores clientes (fls. 531/532)*” (fls. 1397)

Pois bem, em que pese haver indícios que o RECORRENTE exerce a atividade de comércio de cebolas, tal fato não é suficiente para afastar a presunção de omissão de rendimentos insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Como dito anteriormente, é necessária a comprovação individualizada mediante documentação hábil e idônea.

Destarte, o RECORRENTE não relacionou, com a individualização necessária quais documentos se prestam a justificar cada depósito sem origem comprovada. Em verdade, de

acordo com o §3º do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996, deveria o contribuinte ter justificado cada um dos depósitos, de maneira individualizada (*e não apenas apontando que todas as suas receitas são frutos do comércio de cebolas*), com documentação hábil e idônea, o que não foi cumprido.

Pois bem, analisando por amostragem os documentos juntados aos autos, percebo que eles não comprovam com a exatidão necessária a origem dos depósitos, em especial em decorrência da ausência de indicação individualizada de qual depósito cada documento pretende comprovar a origem, o que inviabiliza o trabalho da autoridade fiscalizadora. Perceba que era dever do contribuinte, por força dos artigos supramencionados, fazer este cotejo analítico indicativo, sobretudo para comprovar que seriam valores pertencentes a terceiros, como alega em sua defesa.

Para comprovar a origem dos depósitos creditados em contas bancárias de sua titularidade, o contribuinte deveria não somente comprovar uma efetiva movimentação financeira consistente na transferência de numerário entre remetente e destinatário, mostrando sua procedência inequívoca de quem e de onde veio o dinheiro, como também, demonstrar, por meio de documentação hábil e idônea, a que título veio este recurso, ou seja, o porquê, o motivo pelo qual este recurso ingressou em seu patrimônio.

Logo, o RECORRENTE deveria, por exemplo, demonstrar que o valor de "X" Reais creditado pela Empresa A no dia "Y" através do cheque "Z" serviu para fazer o pagamento da venda de cebolas intermediada pelo RECORRENTE, conforme comprova a Nota Fiscal "W". Essa vinculação deveria ser inequívoca, com uma razoável compatibilização de datas e valores, pois não adiantaria também afirmar que um valor creditado em janeiro serviu para fazer um pagamento datado de outubro, por exemplo.

Neste sentido, as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte de fls.1281/1352, apenas pretensamente comprovam que o contribuinte pratica a atividade de comércio de cebola, todavia, apenas este fato não é suficiente para afastar a tributação. É necessário comprovar que os valores recebidos através da atividade de comércio de cebola são aqueles objetos do presente lançamento, o que poderia ser feito mediante o cotejo dos depósitos recebidos com a data das notas fiscais.

Merece especial destaque a alegação do RECORRENTE de que é mero intermediário e que não obteve lucro com essas operações. Ora, se houve mera movimentação financeira, tal fato é ainda mais facilmente comprovável pelo RECORRENTE, bastando fazer o cotejo do depósito de entrada com o documento que justifique a posterior saída dos valores, o que também não foi feito. Portanto, para comprovar que são simples movimentações bancárias, além de comprovar o "ingresso" dos valores, é necessário os vincular a uma "saída", o que não foi feito.

Repiso, esta atividade é dever do contribuinte e não da autoridade julgadora. Ao acostar diversos documentos aos autos sem minimamente fazer qualquer cotejo dos valores de entradas de empresas terceiras e saídas para pagamento de produtores individuais, o contribuinte não está comprovando nada e apenas transfere para a fiscalização o seu dever de comprovar suas alegações a fim de atestar o nexo de causalidade entre os depósitos e os dispêndios que alega ser de terceiros.

Portanto, não há como acatar os seus argumentos para afastar a tributação sobre os valores recebidos em sua conta corrente, posto que a alegação genérica de que estes valores são provenientes do comércio de cebola desacompanhado do cotejo individualizado da documentação hábil e idônea não é suficiente para afastar a presunção legal insculpida no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 .

Sobre o mesmo tema, importante transcrever acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 1998

(...)

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.

(...)

Recurso voluntário provido em parte. (1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; julgamento em 04/02/2009)”

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Portanto, não merece reparo o lançamento, na medida que caberia ao RECORRENTE ter demonstrado, de forma elucidativa, o nexos de causalidade entre os depósitos efetuados em sua conta bancária e as receitas recebidas em função de sua atividade como comerciante de cebolas, inclusive o repasse destes valores para terceiros.

Omissão de Rendimentos da Atividade Rural

Quanto aos argumentos apresentados pelo RECORRENTE no que diz respeito à omissão de rendimentos da atividade rural, de que se trata de produção de terceiros, entendo que não assiste razão o RECORRENTE.

Com efeito, essa parte do lançamento foi realizada a partir de documentos fiscais produzidos pelo próprio contribuinte. A fiscalização tomou como base as notas fiscais avulsas do Estado da Bahia emitidas pelo próprio RECORRENTE no qual consta que a mercadoria é produzida por ele.

Em face destes documentos, o RECORRENTE simplesmente alega que não tem produção no Estado da Bahia, mas não apresenta nenhum outro documento que tenha o condão de refutar o documento apresentado por ele próprio.

A atuação fiscal, neste tópico, não apenas teve por suporte informações e provas carreadas pelo fiscalizado, como foi a mais favorável a ele. Simplesmente negar valor a esses elementos em sede de impugnação/recurso, parece-me uma conduta contraditória, que atenta contra a máxima "*venire contra factum proprio*".

Assim, sendo evidente no processo que o contribuinte omitiu rendimentos, tendo ele mesmo produzido documentos fiscais que atestam a origem de parte desses rendimentos como da atividade rural e afirmado ser produtor rural, não acato os argumentos que procuram negar essa caracterização admitida pela autoridade fiscal.

Conclusão

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim