



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.720995/2023-14
ACÓRDÃO	1402-007.407 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	THIAGO PALHARES DOS SANTOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA (EMPRESA INDIVIDUAL) À PESSOA JURÍDICA. REQUISITOS DE HABITUALIDADE, PROFISSIONALISMO E INTIUTO DE LUCRO. COMPROVAÇÃO.

Se comprovado que a pessoa física exerceu, em nome próprio, com habitualidade e profissionalismo, visando a obtenção de lucro, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, haverá equiparação, para fins de apuração de tributos federais, nos termos do artigo 162, caput e § 1º, inciso II, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), c/c o artigo 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964 e artigo 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/1943.

PROVA. MANUTENÇÃO OBRIGATÓRIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS VINCULADOS AO FATO GERADOR NO PRAZO DECADENCIAL.

Enquanto não decair o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, o sujeito passivo deve manter em sua guarda, para eventual verificação da autoridade fiscal, toda a documentação comprobatória da realização das operações vinculadas ao fato gerador da obrigação tributária.

LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESES DE CABIMENTO. NÃO ESCRITURAÇÃO OU ENTREGA DE LIVROS OBRIGATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL. COMPROVAÇÃO.

A não manutenção dos registros contábeis necessários à apuração da base de cálculo do IRPJ ou a sua não entrega à autoridade fiscal constitui hipótese para a aplicação das regras de apuração com base no lucro arbitrado, nos termos do artigo 47 da Lei nº 8.981/1995, c/c artigo 603 do

Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) e artigo 8º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2019

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL. COFINS. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, mutatis mutandis, ao lançamento da CSLL, da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

DILIGÊNCIA. PERÍCIA.PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou a realização de perícia só se revelam necessárias para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

Ademais disso, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), a autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo indeferir o pedido de perícia que entender desnecessário. Não se justifica o deferimento de perícia e/ou diligência quando os fatos e documentos constantes do processo são suficientes para o convencimento do julgador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, mantendo integralmente os lançamentos.

(documento assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alessandro Bruno Macêdo Pinto, Alexandre Iabrudi Catunda, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Paraná (DRJ09) que decidiu manter os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, no valor total de R\$ 165.615.944,50, referentes ao ano calendário 2019.

2. Os Autos de Infração foram fundamentados nos seguintes termos:

VR 01RF DEFIS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

FL 767

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 17095-720.995/2023-14

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA		Número do Procedimento Fiscal	
Unidade	DRF - BRASÍLIA	0110100.2023.00383	
Local de Lavratura	Brasília-DF	Data	18/12/2023 09:03
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial		CNPJ	
THIAGO PALHARES DOS SANTOS - PJ EQUIPARADA		52.545.627/0001-21	
Logradouro	AVENIDA DEPUTADO JAMEL CECILIO	Número	2690
		Complemento	QD B-26, LT 16/17, SALA 2106, ED METROPOLITAN MALL
Estado	JARDIM GOIAS	Cidade/UF	GOIÂNIA/GO
		CEP	74810100
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cód. Receita Delf	2917
		Valor	26.740.931,48
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2023)		Valor	8.845.864,48
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	20.055.698,60
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	55.642.494,56
Valor por Extensão			
CINQUENTA E CINCO MILHÕES, SEISCENTOS E QUARENTA E DOIS MIL, QUATROCENTOS E NOVENTA E QUATRO REAIS E CINQUENTA E SEIS CENTAVOS			

VR 01RF DEFIS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 827

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 17095-720.995/2023-14

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA

Unidade

DRF - BRASÍLIA

Número do Procedimento Fiscal

0110100.2023.00383

Local de Lavratura

Brasília-DF

Data

18/12/2023

Hora

09:03

SUJEITO PASSIVO

Razão Empresarial

THIAGO PALHARES DOS SANTOS - PJ EQUIPARADA

CNPJ

52.545.627/0001-21

Logradouro

AVENIDA DEPUTADO JAMEL CECILIO

Número

2690

Complemento

QD B-26, LT 16/17, SALA 2106, ED METROPOLITAN MALL

Bairro

JARDIM GOIAS

Cidade/UF

GOIÂNIA/GO

CEP

74810100

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO

Cód. Receita Def

2973

Valor

12.044.219,16

JUROS DE MORA (Calculados até 12/2023)

Valor

3.984.181,68

MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)

Valor

9.033.164,35

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Valor

25.061.565,19

Valor por Extensão

VINTE E CINCO MILHÕES, SESSENTA E UM MIL, QUINHENTOS E SESSENTA E CINCO REAIS E DEZENOVE CENTAVOS

VR 01RF DEFIS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 827

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 17095-720.995/2023-14

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA

Unidade

DRF - BRASÍLIA

Número do Procedimento Fiscal

0110100.2023.00383

Local de Lavratura

Brasília-DF

Data

18/12/2023

Hora

09:03

SUJEITO PASSIVO

Razão Empresarial

THIAGO PALHARES DOS SANTOS - PJ EQUIPARADA

CNPJ

52.545.627/0001-21

Logradouro

AVENIDA DEPUTADO JAMEL CECILIO

Número

2690

Complemento

QD B-26, LT 16/17, SALA 2106, ED METROPOLITAN MALL

Bairro

JARDIM GOIAS

Cidade/UF

GOIÂNIA/GO

CEP

74810100

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO

Cód. Receita Def

2973

Valor

12.044.219,16

JUROS DE MORA (Calculados até 12/2023)

Valor

3.984.181,68

MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)

Valor

9.033.164,35

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Valor

25.061.565,19

Valor por Extensão

VINTE E CINCO MILHÕES, SESSENTA E UM MIL, QUINHENTOS E SESSENTA E CINCO REAIS E DEZENOVE CENTAVOS

VR 01RF DEFIS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Fl. 935

INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL
PROCESSO: 17095-720.995/2023-14

Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

LAVRATURA

Unidade

DRF - BRASÍLIA

Número do Procedimento Fiscal

0110100.2023.00383

Local de Lavratura

Brasília-DF

Data

18/12/2023

Hora

09:04

SUJEITO PASSIVO

Razão Empresarial

THIAGO PALHARES DOS SANTOS - PJ EQUIPARADA

CNPJ

52.545.627/0001-21

Logradouro

AVENIDA DEPUTADO JAMEL CECILIO

Número

2690

Complemento

QD B-26, LT 16/17, SALA 2106, ED METROPOLITAN MALL

Bairro

JARDIM GOIAS

Cidade/UF

GOIÂNIA/GO

CEP

74810100

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO

Cód. Receita Def

2986

Valor

7.248.835,56

JUROS DE MORA (Calculados até 12/2023)

Valor

2.435.832,22

MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)

Valor

5.436.626,64

VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Valor

15.121.294,42

Valor por Extensão

QUINZE MILHÕES, CENTO E VINTE E UM MIL, DUZENTOS E NOVENTA E QUATRO REAIS E QUARENTA E DOIS CENTAVOS

3. Para evitar repetições, colaciono o relatório do v. acórdão recorrido:

[...] **RELATÓRIO**

DOS VALORES LANÇADOS

1. O litígio que se aprecia foi inaugurado por interposição de impugnação, em **19/01/2024** (e-fl. 7.494/7.526), contra Lançamento de Ofício em Auto de Infração, o qual constituiu créditos relativos a Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o PIS/PASEP (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), bem como multas de ofício de 75% relativas a cada tributo.

1.1. Os lançamentos referem-se ao período de apuração correspondente ao ano-calendário de 2019, nos quais o Contribuinte entregou declaração na condição de Pessoa Física (DIRPF).

1.2. O valor total lançado é de **R\$ 165.615.944,50**, aí incluídos juros moratórios calculados até 12/2023 – os quais serão recalculados quando do pagamento ou parcelamento do débito. O quadro a seguir sumariza os valores constantes do Auto de Infração (excluídos os juros moratórios).

VALORES LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO*

EM R\$

TRIBUTOS	PRINCIPAL	MULTA **	TOTAL
IRPJ	26.740.931,48	20.055.698,60	46.796.630,08
CSLL	12.044.219,16	9.033.164,30	21.077.383,46
PIS	7.248.835,56	5.436.626,64	12.685.462,20
COFINS	33.456.164,35	25.092.123,23	58.548.287,58
TOTAL	79.490.150,55	59.617.612,77	139.107.763,32

(*) Exceto juros moratórios. (**) Multas de 75%.

DO RELATÓRIO FISCAL

2. Segundo o Relatório Fiscal, o procedimento fiscal visava, originalmente, o contribuinte na condição de pessoa física. Entretanto, no decorrer do procedimento, constatou-se um grande volume de operações relativas à compra e venda de criptoativos que teria atingido, no ano de 2019, montante superior a 1 bilhão de reais. Toda essa movimentação constaria das DIRPF entregues pelo Fiscalizado. *Ipsis litteris* (e-fl. 943/984, destaques no original):

No decorrer da Fiscalização autorizada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF n° 01.1.01.00-2021-01865-8, identificamos que o contribuinte Thiago Palhares dos Santos (CPF n° 032.849.761-40) realizou, durante o ano-calendário de 2019, centenas de transações de compra e venda de criptoativos – fls. 0005 a 0026; 0603 a 0708; 712 a 713.

Conforme contratos de câmbio obtidos pela Fiscalização – fls. 0603 a 0708 –, Thiago Palhares dos Santos efetuou, durante o ano-calendário de 2019, várias remessas de valores para a compra de criptoativos em exchanges localizadas fora do país. O montante enviado ao exterior, no referido período, superou a quantia de 1 bilhão de reais.

Na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF do exercício de 2020 – fl. 0711 –, relativa ao ano-calendário 2019, Thiago Palhares dos Santos apresentou diversos (mais de 500 - quinhentos) demonstrativos de apuração de ganho de capital (bens móveis). Neles, indicou ter auferido lucros com a atividade de compra e venda de criptoativos. Observamos que, nos anos-calendário de 2017 e 2018 (fls. 0709 e 0710), Thiago Palhares dos Santos também indicou à RFB ter auferido lucros com a atividade de compra e venda de criptoativos (em 2017 foram preenchidos 12 demonstrativos – 1 por mês; em 2018 foram preenchidos 112 demonstrativos)

Nos esclarecimentos prestados à RFB – fls. 0532 a 0535, Thiago Palhares dos Santos informou que, para as operações realizadas no ano-calendário de 2019, o ganho de capital apurado “originou-se da diferença entre o valor de compra/aquisição de criptomoedas e respectivo valor de venda obtido em cada negociação” (grifos não constam do original). Além disso, em

relação ao mesmo período, informou – fls. 0532 a 0535 – que: “Na declaração GCAP foram detalhados os valores da operação, conforme os montantes recebidos pela venda e os valores de custo de aquisição através da operação de câmbio”.

3. Em razão do alto valor agregado das transações e da quantidade de operações, considerou-se caracterizada a hipótese de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica. Isso porque entendeu-se que o Fiscalizado executava “*de forma habitual e com o fim de obter lucro a atividade comercial de compra e venda de criptoativos*”. Assim, o Interessado foi instado a providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ). Não atendida essa exigência, sua inscrição foi realizada de ofício. Confira-se (e-fl. 985-986):

Ao analisarmos a movimentação financeira de Thiago Palhares dos Santos, identificamos que a conta corrente nº 2110237, mantida junto ao Banco Topázio S/A (agência 0001), era usada para o recebimento das vendas de criptoativos realizadas aos seus clientes, conforme extratos apresentados à Fiscalização (fls 0047 a 0098).

Observamos que: (i) O montante de recursos que ingressou nessa conta em 2019 ultrapassa a quantia de 1 bilhão de reais, sendo decorrente, em sua quase totalidade, das operações de vendas de criptoativos; (ii) a quantidade de depósitos nessa conta é superior a mil; (iii) os recursos retirados dessa conta foram direcionados, em sua quase totalidade, para a compra de criptoativos em exchanges no exterior (fl. 0603); (iv) uma parcela dos recursos retirados dessa conta em 2019 foi remetida por Thiago Palhares dos Santos para outra conta de sua própria titularidade no exterior (fls 0714 a 0748), para livre movimentação.

Dessa forma, resta configurado que, no ano-calendário de 2019, Thiago Palhares dos Santos explorava de forma habitual e com o fim de obter lucro a atividade comercial de compra e venda de criptoativos, razão pela qual foi realizada a sua equiparação a uma pessoa jurídica em relação a esses negócios. É o que determina o art. 162, caput e §1º, inciso II, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), a saber:

Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

[...]

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b”; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 1º);

...

Ainda no curso do procedimento fiscal autorizado pelo TDPF nº 01.1.01.00-2021-01865-8, Thiago Palhares dos Santos foi instado a providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ (fls. 0536 a 0539). Não atendida essa exigência, foi realizada de ofício a sua inscrição no referido cadastro, na condição de empresa individual, em obediência ao disposto no art. 28, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022. O número de identificação gerado no CNPJ é 52.545.627/0001-21. O nome empresarial é Thiago Palhares dos Santos – PJ Equiparada.

4. A Autoridade Fiscal relata que, para fins de instrução do procedimento fiscal, foram utilizados documentos obtidos, tanto na fase de Fiscalização da pessoa física, como na fase de Fiscalização da

pessoa jurídica. Entre tais documentos, constariam os resultados de diligências junto a pessoa jurídicas que foram partes nas negociações com os criptoativos. In verbis (e-fl. 987)

Foram aproveitados pela Fiscalização todos os elementos entregues por Thiago Palhares dos Santos durante a realização do procedimento na pessoa física, uma vez que foram obtidos pela Receita Federal mediante intimações regularmente efetuadas, nos termos de Decreto-Lei nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As respostas aos questionamentos formulados pela RFB foram protocolizadas mediante juntada aos e-Processos 10265.546315/2021-84 (pessoa física) e 10265.400949/2023-53 (pessoa jurídica equiparada), que serviram de base para a comunicação entre o Fisco e o contribuinte. Os pedidos de prorrogação de prazo (fls. 0043; 0337 a 0338; 0339; 0345; 0500 a 0531) feitos pelo contribuinte foram considerados pela Fiscalização.

No decorrer dos procedimentos fiscais realizados na pessoa física e na pessoa jurídica equiparada, foram obtidas de terceiros, dentre outras, as seguintes informações, que serviram de base para a autuação: (i) escrita comercial da empresa Bitseller Serviços Digitais S/A – fls. 0543 a 0602; (ii) contratos de câmbio firmados junto ao Banco Topázio S/ A – fl. 0603 –, conforme autorização fornecida pelo próprio contribuinte; (iii) contratos de câmbio firmados junto ao Banco Master S/A – fl. 0604 a 0708 –, conforme autorização fornecida pelo próprio contribuinte.

5. Devidamente Intimado, o Interessando não teria apresentado diversos elementos de prova que permitiriam à Fiscalização efetuar a apuração dos resultados auferidos nas negociações com criptoativos (diferenças entre os preços de venda e os custos desses bens vendidos). *Ipsis litteris* (e-fl. 988)

Para fins de apuração da base de cálculo do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de Thiago Palhares dos Santos – PJ Equiparada, intimamos o referido contribuinte – fls 0002 à 0026 – a apresentar: (i) Escrituração Contábil Digital – ECD, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, contemplando os fatos relacionados com as operações de compra e venda de criptoativos no ano-calendário de 2019; (ii) arquivo, em meio digital, representativo do Livro de Apuração do Lucro Real – Lalur.

*Foram concedidos à pessoa jurídica equiparada 20 dias corridos para o atendimento dessa demanda. Ao final do período, o contribuinte formulou argumentos quanto à equiparação realizada pela Fiscalização -fls. 0027 a 0036 –, mas **não apresentou os elementos solicitados no termo de início.***

*Além disso, durante o procedimento realizado na pessoa física, Thiago Palhares dos Santos, mesmo após ser devidamente intimado, também **não apresentou à Receita Federal** diversos elementos de prova que permitiriam à Fiscalização efetuar a apuração dos resultados auferidos nas negociações com criptoativos (diferenças entre os preços de venda e os custos desses bens vendidos), dentre os quais podemos destacar:*

...

6. Em razão da negativa de apresentação dos documentos solicitados, a Autoridade Fiscal esclareceu que não lhe seria possível determinar o resultado obtido nas operações com criptoativos e, tampouco, o lucro real (resultado tributável). Afirma que, seja na condição de pessoa física, seja na condição de pessoa jurídica, o Contribuinte é obrigado a manter a documentação comprobatória do custo de aquisição desses ativos até que ocorra a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário. Portanto, não lhe teria restado alternativa que não fosse a apuração do resultado com base no lucro arbitrado. Em suas palavras:

Como os elementos retromencionados não foram apresentados por Thiago Palhares dos Santos, mesmo após diversas intimações feitas pela Receita Federal, fica evidente que: (i) a Fiscalização não tem condições de apurar o resultado auferido pela pessoa jurídica equiparada nas negociações de criptoativos, em virtude da ausência de documentação comprobatória capaz de permitir a apuração dos custos desses bens vendidos; (ii) a Fiscalização não tem condições de apurar o lucro real do ano-calendário de 2019 da pessoa jurídica equiparada, já que a atividade comercial de compra e venda de criptoativos foi a única a ela atribuída.

Vale esclarecer que, tanto da perspectiva da pessoa física quanto da pessoa jurídica, no caso da alienação de bens/mercadorias/produtos com lucro, o contribuinte é obrigado a manter a documentação comprobatória do custo de aquisição desses ativos até que ocorra a decadência do direito da Fazenda pública de constituir o crédito tributário.

Desse modo, o fato de o contribuinte reportar suas negociações com criptoativos à RFB, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.888, de 03 de maio de 2019, não o isenta de manter em boa ordem os dados e a documentação comprobatória dessas transações, para fins de comprovação da prática dos atos e do resultado auferido nesses negócios.

Diante desses fatos, a base de cálculo do IRPJ relativa ao ano-calendário de 2019 será apurada pela sistemática do lucro arbitrado, conforme previsão contida no art. 603, inciso I e inciso III, alínea “b”, do RIR/18.

...

7. Por fim, informa-se que no lançamento foram constituídos créditos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e multa de 75% relativa a cada um dos tributos.

DA IMPUGNAÇÃO

9. A pessoa jurídica **THIAGO PALHARES DOS SANTOS – PJ EQUIPARADA**, sujeito passivo na condição de contribuinte, apresentou, por meio de seu representante legal, sua inconformidade com o lançamento de ofício, conforme alegações a seguir sumarizadas, segundo os tópicos do próprio recurso.

Da Dinâmica das Transações de Criptomoedas

10. Após narrar os fatos, o apresenta as linhas gerais do mercado de criptomoedas destacando conceitos-chave como o de blockchain, mineradores e hash e alguns detalhes sobre o mercado que em esses ativos são negociados.

21. Considerando que no caso das criptomoedas não há uma autoridade central que acompanhe essas transações, elas precisam ser registradas e validadas uma por uma - o que é feito por um grupo de pessoas que usam seus computadores para gravá-las no que chamamos de blockchain.

22. Blockchain constitui um enorme registro de transações. Trata-se de um banco de dados de acesso público que detém o histórico de todas as operações realizadas com cada unidade de moeda digital. Cada transação - uma transferência entre duas pessoas, por exemplo - é verificada contra o blockchain, para assegurar que as mesmas “moedas digitais” não tenham sido previamente usadas por outra pessoa.

23. Quem registra as transações no blockchain são os chamados mineradores. Eles oferecem a capacidade de processamento dos seus computadores para realizar esses registros e conferir as operações feitas com moedas - em troca disso, são remunerados

com novas unidades dessas moedas. Podemos dizer que as moedas digitais são transacionadas conforme milhares de computadores, que formam a rede, conseguem resolver problemas matemáticos complexos que verificam a validade das transações incluídas no blockchain.

24. Podemos dizer também que a mineração representa a criação de novas unidades de alguns tipos de moedas digitais.

25. Imprescindível esclarecer, ainda, o termo hash, que é um código para as criptomoedas e para a segurança da rede - um registro alfanumérico indecifrável que garante a segurança durante diversas transações digitais, incluindo as transações em criptomoedas.

Das Operações com Moeda Digital Realizadas pelo Contribuinte

11. Segue descrevendo as operações realizadas pelo Impugnante. Estando devidamente autorizado a realizar transações em seu próprio nome, o Impugnante recebia da Empresa BITSSELLER SERVIÇOS DIGITAIS (doravante, **BITSSELLER**) recursos para aquisição de criptomoedas. Esses recursos eram enviados para um terceiro no exterior (corretora de criptoativos ou *exchange*) por intermédio do Banco Topázio. Essa *exchange* convertia os valores recebidos em dólares para a criptomoeda que era armazenada em carteira.

11.1. De posse das criptomoedas, o Impugnante as alienava para a empresa BISELLER e oferecia os ganhos auferidos na operação em sua DIRF como ganhos de capital. A empresa, por seu turno, vendia os ativos para os seus clientes e dava baixa na conta-contábil Adiantamento a Fornecedores, que registrava a entrega de numerário para o Impugnante. *Ipsis litteris*:

33. Em síntese, a Empresa Bitseller remetia recursos para Thiago Palhares dos Santos em moeda corrente, com vistas ao fornecimento de criptomoedas. Tais valores estão identificados na escrita contábil da Bitseller - especificamente, na conta nomeada de ADIANTAMENTO A FORNECEDORES.

34. Sobre os valores, o Contribuinte celebrava Contrato de Câmbio com o Banco Topázio, que operacionalizava a conversão do real para dólar e realizava teletransmissão da moeda estrangeira à Alemanha (contratos anexos). Lá, o dólar era convertido em criptomoeda e armazenado em carteira, conforme se verifica nos documentos já apresentados à Receita Federal em sede de Fiscalização.

35. De posse das criptomoedas, o Contribuinte alienava tais ativos para a empresa Bitseller e oferecia os ganhos auferidos em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física no campo Ganho de Capital - DIRPF - GCAP. A empresa Bitseller, por sua vez, recebia e repassava aos clientes (terceiros que compunham sua carteira de clientes) as criptomoedas, e, ato contínuo, promovia a baixa da conta contábil - ADIANTAMENTO DE CLIENTES.

36. Em ato contínuo, a Empresa Bitseller baixava a conta nomeada ADIANTAMENTO A FORNECEDORES e eventuais diferenças entre tais baixas eram apontadas como ganhos/perdas na escrituração contábil, oferecendo à tributação conforme evidenciado em escrita fiscal - SPED/ECF

Da Regulamentação das Criptomoedas

12. Alega-se que as regras tributárias sobre operações com criptoativos foi regulamentada apenas em maio de 2019, com a publicação da IN RFB nº 1.888/2019, a qual, dentre outras coisas, abria a possibilidade de pessoas físicas atuarem com intermédias nas operações e estabelecia as penalidades pelo não cumprimento das exigências nela contidas.

40. *De se ver que apenas em maio de 2019 a Receita Federal publicou normatização disciplinando a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações de criptoativos à Secretaria Especial da Receita Federal (a Instrução Normativa nº 1.888/2019).*

[reproduz dispositivos da IN 1.888/2019]

43. *Como se vê, o parágrafo único reconhece a possibilidade da realização da intermediação pelos usuários, como no caso do Contribuinte Pessoa Física.*

[reproduz dispositivos da IN 1.888/2019]

46. *No caso de não cumprimento das exigências impostas pela IN, foram estipuladas as seguintes penalidades:*

[reproduz dispositivos da IN 1.888/2019]

12.1. Também cita a promulgação da Lei nº 14.478/2023 (Marco Legal das Criptomoedas), que estabelecia a exigência de que as *exchanges* (corretoras) precisariam de registro junto ao Banco Central. Destaca que, não obstante tal exigência, não haver “*estrutura habilitada pelo Banco Central para operações com corretoras de criptomoedas oriundas de pessoas jurídicas; mas apenas de pessoas físicas*”:

47. *Por seu turno, em 2022 foi promulgada a Lei nº 14.478, chamada de Marco Legal das Criptomoedas, que entrou em vigor em julho de 2023. O texto regulamenta o ativo e impõe sanções para aqueles que cometem fraudes e outros crimes relacionados, visando aumentar a segurança para os compradores e vendedores da moeda.*

48. *A Lei promulgada trouxe a determinação de que as exchanges - corretoras de criptoativos -, como qualquer instituição financeira, precisariam obter licença específica para operar no Brasil. As diretrizes e o processo para obter tal autorização, contudo, ainda não foram estabelecidos e, até que isso aconteça, as exchanges que já estão no Brasil poderão continuar operando normalmente.*

49. *Ainda nesse aspecto, há previsão de criação de órgão regulador, como ocorre em diversos setores no Brasil. Ocorre que, a despeito das diversas previsões, o contexto fático se faz completamente distinto, uma vez que vários dos dispositivos não foram postos em prática. Inclusive, é necessário mencionar que **não há estrutura habilitada pelo Banco Central para operações com corretoras de criptomoedas oriundas de pessoas jurídicas; mas apenas de pessoas físicas.***

50. *A regulamentação se deu apenas com o “Marco Legal dos Criptoativos”, pela Lei 14.478/22, que entrou em vigor em 20/06/2023. Nota-se que, mesmo com a nova Lei, não há alteração na regra atual relativa à tributação dos negócios envolvendo compra e venda de criptoativos, incluindo moedas digitais, tokens não fungíveis (NFTs) e outros ativos digitais. Hoje, como já mencionado, essa tributação para pessoa física se dá por meio de ganho de capital na alienação de bens e de direitos, de acordo com instrução da Receita Federal.*

Da Ilegalidade da Equiparação à Pessoa Jurídica

13. No que diz respeito à equiparação à pessoa jurídica, o Impugnante discorda por, no seu entender, não se ter caracterizado (i) profissionalismo nem (ii) objetivo de lucro.

13.1. Quanto à ausência de profissionalismo, sua alegação é que não havia prática rotineira e que as operações não constituíam um negócio para o Interessado. Reforça a narrativa de que as operações eram realizadas em nome da pessoa física somente em razão de as autoridades responsáveis pela regulação desse mercado não disporem de estrutura para o registro de pessoas jurídicas. Como

evidência dessa circunstância, menciona o fato de que as operações por ele realizadas tinha como única contraparte a Bitseller (empresa na qual mantinha vínculo). Não teria havido nenhuma operação com outros terceiros. *In verbis* (destaques no original):

55. O Decreto nº 9.580 de 2018, que regulamenta a tributação, a Fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu artigo 162 dispõe sobre a equiparação de empresas individuais à pessoas jurídicas.

56. O inciso II do parágrafo primeiro estipula como sendo empresas individuais “**as pessoas físicas** que, em nome individual, **explorem, habitual e profissionalmente**, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, como fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços”.

57. Da redação extraímos que são três os requisitos para equiparação da pessoa física à jurídica: **habitualidade, profissionalismo e finalidade especulativa de lucro**.

58. Aqui, é importante destacar que ‘profissionalismo empresarial’ pode ser descrito como a prática daquela atividade econômica de forma rotineira e que a pessoa tem que fazer disso um negócio, o que não acontecia no caso do Contribuinte Pessoa Física Thiago Palhares.

59. As transações de criptomoedas foram realizadas pela pessoa física tão somente no período em que a pessoa jurídica Bitseller se encontrava impossibilitada de realizar as operações de câmbio em nome próprio em razão de o Banco Central não possuir “estrutura habilitada para operações para corretoras de criptomoedas oriundas de PJ” (conforme informado pela empresa responsável pelas remessas -anexo 10). Tanto é que o Contribuinte Thiago Palhares realizou a aquisição de criptomoedas somente em favor da Bitseller - empresa à qual era ligado à época -, o que comprova que não atuava no mercado como negociador desses ativos.

60. Ora, caso atuasse com profissionalismo, teria, naturalmente, realizado operações de venda de criptoativos para terceiros que não somente a Bitseller. Nesse particular, cumpre pontuar que, ainda que tenha registrado algum lucro nas operações - valores devidamente declarados e tributados a título de ganho de capital, frise-se -, não havia fim especulativo de lucro. Explica-se.

13.2. Quanto à não existência de fim especulativo (lucro), alega que, quem realmente realizava o lucro da operação era a Bitseller, empresa que ofereceria regularmente seus ganhos à tributação. Evidência disso seria o fato de que a taxa pela qual era remunerada era muito inferior à taxa normalmente praticada pelas exchanges em operações de intermediação de criptoativos. Enquanto nesse mercado a taxa variaria de 2% a 5%, o Interessado era recebida cerca de 0,20% do valor da operação. *In verbis* (destaques no original):

61. **Todas as operações da Pessoa Física Thiago Palhares com a Empresa Bitseller foram realizadas a taxas muito inferiores às praticadas no mercado. Isso porque quem concretamente atuava no mercado realizando a intermediação de moedas digitais com terceiros diversos era a Bitseller, conforme seu objeto social - e lá é que o lucro efetivo da atividade era aferido e devidamente declarado e oferecido à tributação. E reitera-se: a Bitseller não realizava diretamente a aquisição das moedas no exterior por impossibilidade de efetuar, em nome próprio, os contratos de câmbio necessários à concretização da operação.**

62. Note-se que as taxas cobradas no mercado por exchanges nas operações de intermediação de criptoativos costumam variar entre 2% a 5% do valor da operação,

especialmente considerando que comumente são cobradas não só as taxas de negociação, mas também taxas de depósito e saque, entre outras.

63. A Bitseller, enquanto empresa efetivamente atuante, cobrava taxas condizentes com o mercado, justamente pelo intuito especulativo de lucro. Thiago Palhares, pessoa física, por outro lado, recebia da Bitseller cerca de 0,2% do valor da operação, conforme comprovado pelos extratos bancários e pelos contratos de câmbio apresentados à Fiscalização, bem como pela planilha anexa, da qual consta exatamente o percentual recebido em cada transação.

64. Na realidade, Thiago Palhares é empresário que atua em vários ramos: é sócio de empresas de factoring, de produções artísticas e musicais e, à época, de empresa negociadora de criptoativos (justamente a Bitseller). **E as operações destacadas no Auto de Infração foram realizadas por Thiago Palhares (i) única e exclusivamente em razão da inviabilidade momentânea da Bitseller e (ii) por período determinado, cessando tão logo o cadastro da Bitseller foi aprovado para operações de câmbio.**

65. A atividade de comercializar criptomoedas não era a fonte de renda do Contribuinte Thiago e isso pode ser comprovado na Declaração de Imposto de Renda (anexo 1), conforme destacamos:

[cópia de excerto da DIRPF]

13.3. O Impugnante, após descrever como as operações eram realizadas, destacando que a Bitseller, não obstante tivesse com objeto social a comercialização de criptomoedas, encontrava-se impedida de realizar as operações de câmbio com esse objetivo, em razão de não haver “estrutura habilitada pelo Banco Central para operações com *corretoras de criptomoedas* oriundas de pessoas jurídicas”.

13.4. Refuta a versão da Autoridade Fiscal de que não teria disponibilizado documentos e informações necessárias para o lançamento porque não havia obrigatoriedade, naquele momento, de reportar as informações. Tal obrigatoriedade somente surgiria para operações realizadas em agosto de 2019, conforme o texto da IN RFB nº 1.888/2019. Apresenta o entendimento que, como a norma autorizava as pessoas físicas a atuarem como intermediárias nas operações com criptoativos, a equiparação promovida pelo fisco seria ilegal. *In verbis* (destaques no original):

73. De acordo com o Relatório Fiscal, o Contribuinte não teria disponibilizado os documentos e as informações solicitadas pela RFB que permitiriam, de acordo com a Fiscalização, identificar e comprovar a maneira pela qual os resultados das várias operações com criptoativos vinham sendo calculados.

74. Ou seja, não haveria [alegadamente] documentação hábil que comprovasse os valores de cada operação, impedindo que a Administração Tributária auferisse os ganhos do período. Tal afirmação não condiz com a realidade.

75. Veja-se que **as movimentações na conta corrente do Contribuinte, junto ao Banco Topázio, somente ocorriam em decorrência da entrada de recursos enviados pela Bitseller com o único fim de viabilizar a aquisição de criptoativos para a própria Bitseller** (anexos 6, 7, 8 e 9).

76. Equivoca-se, assim, a Fiscalização, quando afirma que as informações não foram disponibilizadas na íntegra pelo Contribuinte, com o intuito de inibir eventuais bases de cálculo de ganhos de capital, porquanto **não havia obrigatoriedade de reporte naquele momento**. Em verdade, a obrigação passou a ter vigência, apenas, em setembro de 2019:

“Art. 8º As informações deverão ser transmitidas à RFB mensalmente até as 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do último dia útil do:

(...)

§ 1º O primeiro conjunto de informações a ser entregue em setembro de 2019 será referente às operações realizadas em agosto de 2019.” - IN RFB nº 1.888/2019.

77. É claro e notório que **a norma que disciplina a atividade com criptoativos reconhece a pessoa física como apta a realizar operações habituais com as moedas digitais**; restando, assim, comprovada a **ilegalidade** cometida pela Fiscalização quando equipara o Contribuinte Pessoa Física à uma Pessoa Jurídica.

78. Inclusive, de início, a despeito de nosso país não haver ainda regulamentado as moedas virtuais, já emitia avisos e diretrizes específicas sobre a tributação das criptomoedas. **E todas as regulamentações eram referentes ao IR de pessoa física**, editados pela RFB nos Manuais de Perguntas e Respostas sobre Declaração do IRPF. Isto é, não só as operações eram permitidas na pessoa física, como foram as primeiras a receber normatização no âmbito da Receita Federal.

79. Relembre-se: em 2019, a RFB, na edição do Manual de IRPF, determinou que “os ganhos obtidos com a alienação de moedas virtuais (bitcoins, por exemplo) cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35.000,00 são tributados a título de ganho de capital”. **E o autor da presente impugnação assim procedeu, de maneira absolutamente regular!**

13.5. Conclui o tópico elencando as razões para que se reverta a equiparação de ofício e se reconheça a regularidade das operações e de sua tributação na pessoa física.

82. Nesse sentido, considerando que:

- a) Os valores que adentraram na conta corrente do Contribuinte Pessoa Física são oriundos de remessas da empresa Bitseller e foram ali repassados para um fim específico, considerando a inviabilidade da mencionada empresa de exercer suas atividades com exchanges no exterior, como visto, por razões de compliance das instituições financeiras;
- b) O Contribuinte transacionou compra e venda de criptoativos com tais remessas que adentraram à sua conta corrente no banco Topázio com o único fim de aquisição de tais moedas para a própria Bitseller;
- c) O Contribuinte repassou para Bitseller os ativos e **regularmente ofertou à tributação, no que lhe dizia respeito, o Ganho de Capital** vigente à época, conforme DIRPF/Cal 2019;
- d) Tais procedimentos de compra no mercado externo pelo Contribuinte Pessoa Física e subsequente repasse para Biteseller se deu apenas em diferentes meses de 2019, em face da impossibilidade de tal empresa realizar diretamente a operação durante parte desse exercício;
- h) Não se identifica no rol do disposto no art. 162 do RIR/18 quaisquer resquícios interpretativos de que a atividade de compra e venda de criptomoedas esteja submetida à equiparação de pessoa jurídica quando praticada por pessoa física **em face da ausência de profissionalismo**, no caso presente.

83. Resta evidenciado que não existem motivos ensejadores que justifiquem a equiparação do Contribuinte Pessoa Física à Pessoa Jurídica, razão pela qual todos os atos subsequentes

praticados pela Fiscalização estão eivados de vícios e precisam ser revistos, nos termos do art. 53 da Lei 9.784/99.

84. Assim, resta claro que não há que se falar em equiparação da pessoa física à pessoa jurídica, considerando que a legislação pátria permite que os criptoativos sejam transacionados por pessoas físicas, desde que obedecidas as normas e encaminhadas informações, posteriores à publicação da IN 1.888/2019 e a IN 1.899/2019.

85. Não existem argumentos que consolidam a obrigatoriedade das transações de criptoativos serem realizadas por pessoas jurídicas, devendo ser cancelado o cadastro do CNPJ da Pessoa Jurídica Equiparada - Thiago Palhares dos Santos.

Das Declarações feitas pelo Contribuinte – Pessoa Física

14. O Impugnante sustenta que a parcela do “lucro” por ele auferida foi declarada em na DIRPF a título de ganho de capital e que as regras de transmissão de informações contidas na IN RFB nº 1.888/2019 só entraram em vigor em setembro de 2019. Destaca que nenhum dispositivo da citada norma infralegal estabeleceu a equiparação a pessoa jurídica como penalidade pelo descumprimento da obrigação transmissão das informações. Portanto, tal equiparação deve ser rejeitada. Em suas palavras:

*86. Como demonstrado acima, o lucro auferido pelo Contribuinte consistia no deságio aplicado entre o recebimento da transferência da Bitseller em moeda corrente e a transferência ao Banco Topázio. **Ocorre que esse valor foi devidamente declarado pelo Contribuinte, a título de Ganho de Capital (!!), conforme se atesta na Declaração de Imposto de Renda (anexo 2).***

...

88. O Contribuinte Pessoa Física Thiago Palhares dos Santos, de forma transparente, apontava todos os lucros obtidos por meio das transações realizadas em sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física. Como já demonstrado, todos os valores percebidos como “lucros” foram regularmente apontados na Declaração de Ganhos de Capital.

89. Ademais, não há que se falar em lucro real ou até mesmo lucro presumido da pessoa física, já que os valores recebidos foram oferecidos à tributação, como de direito deveriam ser.

*90. A partir da IN nº 1.888/2019 podemos dizer que os criptoativos deveriam ter informação diferenciada, mas **não se há que discutir as informações referentes até o início da vigência da IN, já que inexistia orientação.***

*91. Desde setembro de 2019, os valores transacionados como criptoativos devem ser informados de forma diferenciada e, no caso de não serem transmitidas as informações, a norma traz as penalidades cabíveis - e **nenhuma delas é a criação de pessoa jurídica equiparada e tributação como pessoa jurídica.***

92. Trata-se de obrigação acessória de, a partir de setembro de 2019, prestar informações à Receita Federal - e seu não cumprimento autoriza a aplicação de sanções, o que não é o presente caso, considerando que todas as informações foram prestadas de acordo com a IN 1.888/2019 (anexos 3, 4 e 5).

...

*97. E, frise-se, a obrigatoriedade de prestação de informações das transações de criptoativos, operacionalizadas por pessoas físicas ou jurídicas, por meio de envio de informações à Receita Federal do Brasil, **teve início apenas em 09/2019 nos termos da IN 1.888/19.***

...

100. A IN 1.888/2019 não menciona em nenhum dos seus 13 artigos que, em caso de ausência de guarda e ou de apresentação de informações, haveria a equiparação da pessoa física à jurídica ou a cobrança de impostos via arbitramento. De forma contrária, o texto da norma indica a punição sobre o valor negociado.

...

103. Ainda nesse sentido, reforça-se que a Fiscalização teve acesso a todos os documentos, promoveu diligências junto a terceiros e, ainda que não tivesse acesso a todos os documentos, seria possível confirmar o idôneo propósito negocial, sem motivos para o agravamento de multas.

Da Necessidade de Perícia ou Diligência

15. Alega-se que, mantida a equiparação com pessoa jurídica, haveria necessidade de realização de perícia técnica para “auferir a existência inequívoca e comprovada das demonstrações de entrada e saída dos valores que subsidiaram as operações realizadas”. Isso para contrapor ao lançamento com base no lucro arbitrado, que exigiria um valor de 9060% (1,2 x 8,00%) a título de base de cálculo. Assim se manifestou:

105. Assim, considerando a possibilidade de ser mantida a [ilegal] equiparação à pessoa jurídica, requer a Impugnante seja determinada a realização de diligência e/ou perícia técnica, com o escopo de, a partir da documentação e das informações fiscais juntadas ao presente feito, auferir a existência inequívoca e comprovada das demonstrações de entrada e saída dos valores que subsidiaram as operações realizadas.

106. Isso porque, o lançamento realizado pela Receita Federal do Brasil impôs à Impugnante o arbitramento do lucro, aplicando a alíquota de 8% acrescida de uma alíquota de 20% sobre a receita bruta, sob o fundamento de que inexistência de declaração e recolhimento dos tributos [aleadamente] devidos.

107. Ocorre que, embora a Fiscalização sugira que os documentos contábeis e os esclarecimentos prestados não comprovariam os valores de entrada e de saída, o que se tem, na realidade, é a efetiva e concreta declaração de toda a monta envolvida nas operações, inclusive, juntada nestes autos.

...

15.1. Para fins de realização da perícia requerida, expõe os seguinte quesitos, indicando também o profissional a ser consultado.

122. Nesse sentido, indica-se os seguintes quesitos a serem investigados pelo profissional à luz das atividades desenvolvidas:

- i. Acerca dos valores que entraram na conta corrente do Sr. Thiago Palhares no Banco Topázio, se é possível verificar se tiveram como remetente a empresa Bitseller;*
- ii. É possível informar qual a relação societária do Sr. Thiago Palhares com a empresa Bitseller no ano calendário de 2019?*
- iii. Se o ganho de capital é a forma de adequada de apuração sobre os resultados positivos auferidos por pessoa física negociações de criptoativos no ano calendário 2019;*
- iv. Quais as alíquotas a incidir sobre os ganhos de capital no ano calendário 2019;*

v. Se na DIRPF/2020 de Thiago Palhares constam os anexos da ficha de ganhos de capital declarados à RFB e qual o valor de aquisição, venda e impostos incidentes;

vi. A partir de quando a legislação regulamentadora instituiu a obrigatoriedade de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à RFB;

vii. Com a regulamentação, quais operações com criptoativos passaram a ter obrigatoriedade de reporte? E quais as informações deveriam constar da declaração?

viii. Confirmar se o Sr. Thiago Palhares operou com criptoativos após a regulamentação e se, no que se refere a essas operações, prestou as respectivas informações;

ix. Qual o percentual e a base de cálculo da multa para ausência da prestação de informações sobre as operações com criptoativos executadas por pessoa física?

x. Se dos documentos disponibilizados à Fiscalização – hash das operações, GCAP, extratos bancários e contratos de câmbio – é possível identificar os resultados auferidos - isto é, as diferenças entre os preços de venda e os custos dos bens;

123. Ainda, apresenta-se o profissional qualificado para o acompanhamento da perícia/diligência ora requerida:

Sr. Alexandre de Oliveira, inscrito no CRC-RJ sob o nº 129.948/O com endereço comercial na Avenida Rio Branco, nº 156, grupo 1211 – Perito Contador ESAJ/RJ.

16. Como fecho de seu recurso, sintetiza suas alegações e apresenta os seguintes pedidos:

126. Por todo exposto, requer-se:

1) O reconhecimento da improcedência do auto de infração lavrado em face da Impugnante e, por consequência, o cancelamento da inscrição de ofício da pessoa jurídica equiparada no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica;

2) Subsidiariamente, na eventualidade de ser mantida a equiparação à pessoa jurídica, requer-se o reconhecimento da ilegalidade da apuração da base de cálculo dos tributos pela sistemática do lucro arbitrado; e

3) Ainda, com o fito de melhor esclarecer as linhas técnico-contábeis do presente caso, reforça-se o pleito quanto à necessidade de realização de perícia/diligência contábil por profissional técnico da área

[...]

4. A DRJ/PR (DRJ09) proferiu o v. acórdão recorrido de fls. 7536/7562, julgando totalmente improcedente a Impugnação, mantendo os lançamentos, assim ementado:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2019

EQUIPARAÇÃO DE PF A PJ. HABITUALIDADE, PROFISSIONALISMO E INTIUTO DE LUCRO.

Configurado que a pessoa física exerceu, em nome próprio, com habitualidade e profissionalismo visando a obtenção de lucro qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, haverá equiparação, para fins de apuração de tributos federais.

PROVA. MANUTENÇÃO OBRIGATÓRIA DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS VINCULADOS AO FATO GERADOR NO PRAZO DECADENCIAL.

Enquanto não decair o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, o sujeito passivo deve manter em sua guarda, para eventual verificação da autoridade fiscal, toda a documentação comprobatória da realização das operações vinculadas ao fato gerador da obrigação tributária.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2019

LUCRO ARBITRADO. HIPÓTESES DE CABIMENTO. NÃO ESCRITURAÇÃO OU ENTREGA DE LIVROS OBRIGATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

A não manutenção dos registros contábeis necessários à apuração da base de cálculo do IRPJ ou a sua não entrega à autoridade fiscal constitui hipótese para a aplicação das regras de apuração com base no lucro arbitrado.

5. Inconformada com o v. acórdão *a quo*, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 7569/7594, visando sua reforma, repetindo os mesmos argumentos constantes da Impugnação de fls. 7494/7526, sem, contudo, trazer aos autos qualquer elemento novo ou ter apresentado documentos que comprovassem suas alegações, em síntese, arguindo que:

i. MÉRITO:

(i.i) **“QUESTÕES LITIGIOSAS NO CASO CONCRETO - SEGUNDO O ACÓRDÃO PROFERIDO”, “DA EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA”** afirma que:

A norma que disciplinava a atividade com criptoativos reconhecia a pessoa física como apta a realizar operações habituais com as moedas digitais;

Todos os valores de entrada e de saída, relativos às operações entre a Bitseller e o recorrente (PF), foram devidamente declarados, conforme disposto pela legislação e manual da época;

A equiparação da pessoa física do recorrente Thiago Palhares à pessoa jurídica é descabida, isso porque não estão presentes todos os requisitos exigidos para caracterização da hipótese;

O recorrente não se dedica profissionalmente à prática das operações com criptomoedas, nem teve intuito especulativo de lucro nas operações de câmbio realizadas em atendimento à Bitseller por período específico;

As operações foram realizadas única e exclusivamente em razão do impedimento que a Bitseller apresentava para efetuar os contratos de câmbio, cessando tão logo o cadastro da PJ foi aprovado;

(i.ii) **“DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO E DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA”** afirma que:

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há qualquer possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação;

As entradas de recursos na conta corrente do recorrente (PF), no Banco Topázio S/A foram realmente utilizadas para compra de criptoativos, conforme relação da hash ID, extraída no relatório da Fiscalização;

A Fiscalização dispunha de informações suficientes para averiguação dos resultados auferidos - isto é, das diferenças entre os preços de venda e os custos dos bens - sendo incabível cogitar de arbitramento;

Quem efetivamente promovia a venda de criptoativos era a Bitseller, empresa da qual o recorrente era um dos sócios, e para a qual atuou de forma precária e por curto período em operações de câmbio perante instituição financeira;

É absolutamente incabível imputar-se ao recorrente responsabilidade sobre o recolhimento de todos os valores comercializados pela Bitseller, da qual era sócio, sem que caracterizada qualquer situação autorizadora da desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa;

O processo administrativo é regido pela busca da verdade material, devendo ser também sempre observado o princípio da ampla defesa, podendo ser determinada, inclusive de ofício, a realização de provas para a elucidação dos fatos;

(i.iii) **“REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA”** afirma que:

“(...) De suma importância reconhecer que, ao contrário do indicado no Relatório Fiscal, a documentação apresentada permitia a identificação exata dos resultados auferidos nas negociações objeto de Fiscalização. Assim, o requerimento do ora Recorrente, no sentido de que fosse determinada a realização de diligência e/ou perícia técnica, se deu justamente com o escopo de, a partir da documentação e das informações fiscais juntadas ao presente feito, auferir a existência inequívoca e comprovada das demonstrações de entrada e saída dos valores que subsidiaram as operações realizadas (...);”

“(...) Dispunha ainda a Fiscalização de todas as informações acerca dos valores recebidos pelo Recorrente da Bitseller e dos valores enviados às exchanges no exterior, evidenciados pelos extratos bancários e pelos contratos de câmbio. A diferença era, juntamente, o montante que foi devidamente declarado e tributado como ganho de capital pela pessoa física e informado na DIRPF - que inclusive possui mais de mil páginas para especificação de cada operação (...);”

*“(...) Neste íterim, **faz-se necessária uma análise minuciosa e técnica acerca da documentação fiscal acostada e mesmo dos extratos bancários do Recorrente, com o fito de comprovar, por meio da análise realizada por profissionais especializados no assunto, o conhecimento de todos os valores de entrada e de saída inequivocamente demonstrados nas declarações apresentadas à Receita Federal à época (...);***

*“(...) Ao contrário do que dispõe o r. acórdão, **todos os quesitos apresentados podem ser esclarecidos por peritos, inclusive no que concerne à identificação dos resultados auferidos** diante da análise dos documentos já disponibilizados à Administração Tributária e que comprovam que os valores recebidos pelo Recorrente (...);”*

*“(…) Assim, requer-se a reforma da r. decisão, para que seja determinada a realização de perícia, buscando esclarecer toda a questão contábil que comprove a **verdade material** dos fatos e homenageie, efetivamente, o direito de **ampla defesa** do Recorrente (…)”;*

(i.iv) “**DAS MULTAS DE OFÍCIO**” afirma que:

“(…) De acordo com a legislação, tal multa é aplicada quando se constata a falta de pagamento total ou parcial de tributos, bem como pela falta de declaração das atividades. A jurisprudência do CARF confirma o entendimento (…)”;

*“(…) In casu, a despeito de o Recorrente não ter elaborado a declaração em nome da Pessoa Jurídica Equiparada, **o fez em nome de sua Pessoa Física**, assim, todas as operações relativas a 2019 foram **regularmente** reportadas à RFB e oferecidas à tributação como ganho de capital (…)”;*

*“(…) Ou seja, **não há que se falar em falta de declaração**, uma vez que foi apresentada! Lembra-se que na busca da verdade material, se mitiga a forma e, em contrapartida, dá-se lugar à materialidade dos fatos, conforme entendimento do CARF (…)”;*

*“(…) No mais, tem-se que, havendo sido apresentada a declaração de IR à RFB, **foi pago o imposto devido a título de IRPF relativo ao ano de 2019**, ou seja, já existe montante recolhido relacionado às operações questionadas. Mesmo que não tenham sido, a princípio, recolhidas sobre a rubrica do IRPJ, houve o repasse dos recursos devidos ao Órgão Fazendário, motivo pelo qual a multa de ofício deveria ser recolhida sobre a diferença de imposto (…)”;*

“(…) Assim, caso não venha a ser reconhecida a inexistência dos pressupostos que ensejam a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica - o que se admite apenas argumentativamente -, requer-se, subsidiariamente, a cobrança da multa de ofício apenas sobre a diferença entre o valor cobrado e o efetivamente recolhido (…)”;

6. Por fim, foi juntada aos autos contrarrazões da União (Fazenda Nacional) às fls. 7857/7872.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Alessandro Bruno Macêdo Pinto – Relator

7. O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme despacho de fl. 7874, bem assim preenche os pressupostos de admissibilidade, nos termos do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual dele conheço.

8. Cuida-se o feito de Autos de Infração de IRPJ, CSLL, COFINS e Contribuição para o PIS/PASEP, acrescidos de multa de ofício no percentual de 75%, prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, no valor total de R\$ 165.615.944,50, referentes ao ano calendário 2019.

9. Em sede de Recurso Voluntário de fls. 7569/7594, a Recorrente apenas repete os mesmos argumentos constantes da Impugnação de fls. 7494/7526, aduzindo, em suma, que:

i. **MÉRITO:**

(i.i) ***“QUESTÕES LITIGIOSAS NO CASO CONCRETO - SEGUNDO O ACÓRDÃO PROFERIDO”, “DA EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA”*** afirma que:

A norma que disciplinava a atividade com criptoativos reconhecia a pessoa física como apta a realizar operações habituais com as moedas digitais;

Todos os valores de entrada e de saída, relativos às operações entre a Bitseller e o recorrente (PF), foram devidamente declarados, conforme disposto pela legislação e manual da época;

A equiparação da pessoa física do recorrente Thiago Palhares à pessoa jurídica é descabida, isso porque não estão presentes todos os requisitos exigidos para caracterização da hipótese;

O recorrente não se dedica profissionalmente à prática das operações com criptomoedas, nem teve intuito especulativo de lucro nas operações de câmbio realizadas em atendimento à Bitseller por período específico;

As operações foram realizadas única e exclusivamente em razão do impedimento que a Bitseller apresentava para efetuar os contratos de câmbio, cessando tão logo o cadastro da PJ foi aprovado;

(i.ii) ***“DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO E DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA”*** afirma que:

O arbitramento do lucro é uma medida extrema, só aplicável quando não há qualquer possibilidade de apurar o imposto por outro regime de tributação;

As entradas de recursos na conta corrente do recorrente (PF), no Banco Topázio S/A foram realmente utilizadas para compra de criptoativos, conforme relação da hash ID, extraída no relatório da Fiscalização;

A Fiscalização dispunha de informações suficientes para averiguação dos resultados auferidos - isto é, das diferenças entre os preços de venda e os custos dos bens - sendo incabível cogitar de arbitramento;

Quem efetivamente promovia a venda de criptoativos era a Bitseller, empresa da qual o recorrente era um dos sócios, e para a qual atuou de forma precária e por curto período em operações de câmbio perante instituição financeira;

É absolutamente incabível imputar-se ao recorrente responsabilidade sobre o recolhimento de todos os valores comercializados pela Bitseller, da qual era sócio, sem que caracterizada qualquer situação autorizadora da desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa;

O processo administrativo é regido pela busca da verdade material, devendo ser também sempre observado o princípio da ampla defesa, podendo ser

determinada, inclusive de ofício, a realização de provas para a elucidação dos fatos;

(i.iii) “**REQUERIMENTO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA**” afirma que:

“(...) De suma importância reconhecer que, ao contrário do indicado no Relatório Fiscal, a documentação apresentada permitia a identificação exata dos resultados auferidos nas negociações objeto de Fiscalização. Assim, o requerimento do ora Recorrente, no sentido de que fosse determinada a realização de diligência e/ou perícia técnica, se deu justamente com o escopo de, a partir da documentação e das informações fiscais juntadas ao presente feito, auferir a existência inequívoca e comprovada das demonstrações de entrada e saída dos valores que subsidiaram as operações realizadas (...);”

“(...) Disponha ainda a Fiscalização de todas as informações acerca dos valores recebidos pelo Recorrente da Bitseller e dos valores enviados às exchanges no exterior, evidenciados pelos extratos bancários e pelos contratos de câmbio. A diferença era, juntamente, o montante que foi devidamente declarado e tributado como ganho de capital pela pessoa física e informado na DIRPF - que inclusive possui mais de mil páginas para especificação de cada operação (...);”

*“(...) Neste ínterim, **faz-se necessária uma análise minuciosa e técnica acerca da documentação fiscal acostada e mesmo dos extratos bancários do Recorrente, com o fito de comprovar, por meio da análise realizada por profissionais especializados no assunto, o conhecimento de todos os valores de entrada e de saída inequivocamente demonstrados nas declarações apresentadas à Receita Federal à época (...);***

*“(...) Ao contrário do que dispõe o r. acórdão, **todos os quesitos apresentados podem ser esclarecidos por peritos, inclusive no que concerne à identificação dos resultados auferidos** diante da análise dos documentos já disponibilizados à Administração Tributária e que comprovam que os valores recebidos pelo Recorrente (...);”*

*“(...) Assim, requer-se a reforma da r. decisão, para que seja determinada a realização de perícia, buscando esclarecer toda a questão contábil que comprove a **verdade material** dos fatos e homenageie, efetivamente, o direito de **ampla defesa** do Recorrente (...);”*

(i.iv) “**DAS MULTAS DE OFÍCIO**” afirma que:

“(...) De acordo com a legislação, tal multa é aplicada quando se constata a falta de pagamento total ou parcial de tributos, bem como pela falta de declaração das atividades. A jurisprudência do CARF confirma o entendimento (...);”

*“(...) In casu, a despeito de o Recorrente não ter elaborado a declaração em nome da Pessoa Jurídica Equiparada, **o fez em nome de sua Pessoa Física**, assim, todas as operações relativas a 2019 foram **regularmente** reportadas à RFB e oferecidas à tributação como ganho de capital (...);”*

*“(…) Ou seja, **não há que se falar em falta de declaração**, uma vez que foi apresentada! Relembra-se que na busca da verdade material, se mitiga a forma e, em contrapartida, dá-se lugar à materialidade dos fatos, conforme entendimento do CARF (…);*

*“(…) No mais, tem-se que, havendo sido apresentada a declaração de IR à RFB, **foi pago o imposto devido a título de IRPF relativo ao ano de 2019**, ou seja, já existe montante recolhido relacionado às operações questionadas. Mesmo que não tenham sido, a princípio, recolhidas sobre a rubrica do IRPJ, houve o repasse dos recursos devidos ao Órgão Fazendário, motivo pelo qual a multa de ofício deveria ser recolhida sobre a diferença de imposto (…);*

“(…) Assim, caso não venha a ser reconhecida a inexistência dos pressupostos que ensejam a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica - o que se admite apenas argumentativamente -, requer-se, subsidiariamente, a cobrança da multa de ofício apenas sobre a diferença entre o valor cobrado e o efetivamente recolhido (…);

10. Pois bem.

11. Durante o ano de 2019, a Fiscalização identificou que o contribuinte, THIAGO PALHARES DOS SANTOS, pessoa física, realizou diversas transferências de valores para adquirir criptoativos em *exchanges* estrangeiras, totalizando mais de R\$ 1 bilhão.

12. Em sua DIRPF, o contribuinte apresentou mais de 500 demonstrativos de apuração de ganho de capital relacionados à alienação de bens móveis, indicando lucros provenientes da compra e venda de criptoativos.

13. Outrossim, nos anos de 2017 e 2018 a Autoridade Fiscal também constatou lucros semelhantes a compra e venda de criptoativos.

14. Em seus esclarecimentos à RFB, o contribuinte informou que o ganho de capital apurado se originou *“(…) da diferença entre o valor de compra/aquisição de criptomoedas e respectivo valor de venda obtido em cada negociação (…)*”, bem como esclareceu que *“(…) na declaração GCAP foram detalhados os valores da operação, conforme os montantes recebidos pela venda e os valores de custo de aquisição através da operação de câmbio (…)*”.

15. Informações fornecidas por terceiros, como Bitseller Serviços Digitais Ltda e Trend & Negócios Digitais Eireli, presentes na base de dados da RFB, corroboram as transações de venda de criptoativos realizadas pelo contribuinte, conforme declarado por ele.

16. Verificou-se que o contribuinte utilizava uma conta corrente no Banco Topázio S/A, Agência 0001, para receber os valores das vendas de criptoativos, conforme extratos apresentados à Fiscalização.

17. A Fiscalização observou que: **(i)** em 2019, os recursos que ingressaram na referida conta superaram R\$ 1 bilhão, majoritariamente provenientes da venda de criptoativos; **(ii)** houve mais de mil depósitos na conta; **(iii)** os recursos retirados foram integralmente utilizados na aquisição de criptoativos em *exchanges* estrangeiras; e **(iv)** parte dos recursos foi transferida para outra conta no exterior, de titularidade do contribuinte, para livre movimentação.

18. Diante desses fatos, a Fiscalização concluiu que THIAGO PALHARES DOS SANTOS exercia, de forma habitual e com intuito de lucro, a atividade comercial de compra e venda de

criptoativos, justificando sua equiparação a pessoa jurídica, conforme dispõe o artigo 162, *caput* e § 1º, inciso II, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), c/c artigo 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964 e artigo 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/1943.

19. Consequentemente, a Receita Federal solicitou que o contribuinte providenciasse sua inscrição no CNPJ. Diante da inércia, foi realizada a inscrição de ofício como empresa individual, conforme determina o artigo 28, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 2.119/2022, sob o número 52.545.627/0001-21, com a denominação THIAGO PALHARES DOS SANTOS – PJ EQUIPARADA.

20. Durante os procedimentos fiscais, foram obtidas informações de terceiros que fundamentaram a autuação, incluindo: (i) escrita comercial da empresa Bitseller Serviços Digitais S/A – v. cf. fls. 543/602; (ii) contratos de câmbio firmados junto ao Banco Topázio S/ A – v. cf. fl. 0603 –, mediante autorização fornecida pelo próprio contribuinte; (iii) contratos de câmbio firmados junto ao Banco Master S/A – v. cf. fl. 604/708 –, mediante autorização fornecida pelo próprio contribuinte.

21. Ademais disso, a Fiscalização concedeu o prazo de 20 dias corridos para que o sujeito passivo apresentasse os seguintes documentos: (i) Escrituração Contábil Digital – ECD, instituída pela Instrução Normativa RFB nº 787, de 19 de novembro de 2007, contemplando os fatos relacionados com as operações de compra e venda de criptoativos no ano-calendário de 2019; e (ii) arquivo, em meio digital, representativo do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

22. Contudo, ao final do prazo, o contribuinte apenas apresentou argumentos sobre a equiparação realizada, sem apresentar os documentos solicitados – v. cf. fls. 27/36.

23. Assim sendo, o Fisco concedeu novo prazo para apresentação dos documentos solicitados, porém, mais uma vez, o senhor THIAGO não apresentou elementos de prova que permitissem à Autoridade Fiscal apurar os resultados das negociações com criptoativos (diferenças entre os preços de venda e os custos desses bens vendidos).

24. Essas informações eram essenciais para: (i) identificar as datas de aquisição, quantidades e custos dos criptoativos, incluindo taxas pagas às *exchanges*; (ii) determinar as quantidades vendidas e os correspondentes custos; e (iii) verificar possíveis estoques acumulados pelo contribuinte.

25. Portanto, a ausência desses documentos impossibilitou a apuração do resultado auferido pela pessoa jurídica equiparada nas negociações de criptoativos, bem como o cálculo do lucro real de 2019, sendo essa a única atividade atribuída à empresa.

26. Destacou ainda a Fiscalização que o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, no caso da alienação de bens/mercadorias/produtos com lucro é obrigado a manter a documentação comprobatória do custo de aquisição desses ativos até que ocorra a decadência do direito da Fazenda pública de constituir o crédito tributário.

27. Logo, apesar do contribuinte reportar suas negociações com criptoativos à RFB, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.888/2019, isto não o isenta de manter em boa ordem os dados e a documentação comprobatória dessas transações, para fins de comprovação da prática dos atos e do resultado auferido nesses negócios.

28. Diante disso, não restou alternativa ao Fisco senão determinar a base de cálculo do IRPJ de 2019 pelo lucro arbitrado, conforme dispõe o artigo 603, inciso I e inciso III, alínea “h”, do RIR/2018.

29. Considerando que a única atividade da pessoa jurídica equiparada era a compra e venda de criptoativos, a receita bruta foi apurada com base nos valores recebidos nas vendas, segundo os depósitos realizados na conta bancária nº 2110237 do Banco Topázio S/A (agência 0001) – v. cf. fls. 47/98. As quantias foram detalhadas na Tabela I do Termo de Início de Fiscalização na pessoa jurídica equiparada – v. cf. fls. 2/26.

30. Sobre esses valores, aplicou-se o percentual de presunção de 8%, previsto no artigo 591 do RIR/2018, acrescido de 20% devido ao arbitramento, conforme determina o artigo 605 do mesmo regulamento.

31. Além disso, foram identificadas as seguintes infrações: (i) falta ou insuficiência de recolhimento da CSLL; (ii) insuficiência de recolhimento do PIS/PASEP; e (iii) insuficiência de recolhimento da COFINS, ambas em regime cumulativo padrão.

32. Por fim, sobre o montante de tributos apurados, foi aplicada a multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, conforme redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

DA EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA (EMPRESA INDIVIDUAL) À PESSOA JURÍDICA

33. O Recorrente afirma que, na condição de pessoa física, mantinha vínculos societários com a empresa BITSELLER. Os recursos eram antecipados pela sociedade (registrados como adiantamento a fornecedores) para a conta do senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS, que adquiria criptomonedas no exterior e, posteriormente, revendia-as à BITSELLER por um percentual aproximadamente 0,2% superior ao de aquisição, obtendo assim ganho de capital.

31.1 Arguiu ainda o Recorrente que, em 2019, a legislação vigente permitia que pessoas físicas realizassem operações habituais com criptoativos.

31.2 No entanto, esse argumento é irrelevante, pois a Fiscalização não questionou a legalidade da atuação da pessoa física, mas sim o fato de que o senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS realizava operações de compra e venda de criptoativos de forma habitual, profissional e com intuito de lucro, movimentando mais de R\$ 1 bilhão em 2019.

31.3 O que de fato a Autoridade Fiscal apontou é que o senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS realizava operações de compra e venda de criptoativos de modo habitual, profissional e com o intuito de lucro, com um volume de operações bilionário, atraindo a incidência do disposto no artigo 162, *caput* e §1º, inciso II, do RIR/2018, c/c o artigo 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964 e artigo 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/1943.

31.4 Neste sentido, quando uma pessoa física decide exercer, de forma habitual e profissional, uma atividade econômica com intuito de lucro, deve, sob a ótica tributária, constituir uma pessoa jurídica para explorá-la. Caso contrário, será equiparada a uma pessoa jurídica para fins tributários, conforme os normativos mencionados.

31.5 Deste modo, a questão não é se a pessoa física poderia ou não explorar a atividade de compra e venda de criptoativos, mas sim que, ao fazê-lo com habitualidade, profissionalismo e intuito de lucro, preencheu os requisitos para ser equiparada a uma pessoa jurídica, acarretando as devidas consequências tributárias.

31.6 A alegação do Recorrente de que as operações foram realizadas pela pessoa física devido a um impedimento momentâneo da pessoa jurídica não tem pertinência alguma. Isso apenas confirma que a atividade foi desenvolvida pela pessoa física.

31.7 Além disso, a equiparação da empresa individual à pessoa jurídica independe de eventual impedimento da pessoa jurídica, bastando que preencha os requisitos legais. Se havia impedimento, a conduta correta seria aguardar sua cessação. Optar por exercer a atividade como pessoa física implicava o risco de equiparação, o que de fato ocorreu, com as consequências legais correspondentes.

31.8 O Recorrente também argumenta que todos os valores de entrada e saída das operações entre a BITSELLER e ele próprio foram devidamente declarados, conforme a legislação e o manual da época.

31.9 Contudo, essa alegação é inócua para contestar a autuação. O próprio “*Relatório Fiscal*” de fls. 983/993 afirmou que esses fatos só evidenciaram que a pessoa física praticou a atividade e obteve ganho de capital. Porquanto, devido à habitualidade, profissionalismo e intuito de lucro nas operações de compra e venda de criptoativos o ganho deveria ter sido apurado por meio de uma pessoa jurídica, e não na pessoa física.

31.10 Ao contrário do alegado pelo Recorrente, é evidente que ele exercia a atividade de compra e venda de criptoativos com o preenchimento de todos os requisitos legais.

31.11 No caso concreto, restou comprovada a habitualidade das operações de compra e venda de criptoativos durante 2019, vez que: **(i)** a Conta Corrente nº 2110237, de titularidade do senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS, mantida junto ao Banco Topázio S/A (agência 0001), recebeu montante superior a R\$ 1 bilhão no exercício fiscalizado, sendo decorrente, em sua quase totalidade, das operações de vendas dos criptoativos; **(ii)** foram realizados mais de mil depósitos na referida conta; **(iii)** os recursos retirados da conta foram direcionados, em sua quase totalidade, para a aquisição dos criptoativos em *exchanges* no exterior; e **(iv)** uma parcela dos recursos retirados dessa conta foi remetida por seu titular para outra conta no exterior, também de sua titularidade, para livre movimentação.

31.12 Ademais disso, ficou demonstrado o profissionalismo que exerceu na exploração econômica da atividade de compra e venda de criptoativos, considerando seu conhecimento técnico necessário para operar nesse mercado complexo, inclusive, em momento algum este fato foi negado pelo sujeito passivo.

31.13 Corroboram que este entendimento o fato de que recebeu vultosas quantias da sociedade BITSELLER, a título de adiantamento para a aquisição dos criptoativos, atingindo um montante bilionário somente no ano de 2019, com informações nos autos de que o senhor THIAGO também exerceu essas atividades nos anos 2017 e 2018, provavelmente com grande sucesso, do contrário a sociedade não mais confiaria adiantamento tão vultosos nos anos seguintes para a continuidade das operações.

31.14 A alegação do Recorrente de que exercia outras atividades profissionais não elimina a habitualidade e o profissionalismo nas operações de criptoativos. Mesmo que exercesse outras atividades, é claro que conciliou adequadamente essa atividade com as demais, obtendo lucro significativo.

31.15 Outrossim, o argumento de que as operações foram realizadas quase exclusivamente com a BITSELLER também não invalida o preenchimento dos requisitos legais.

Nada impede que um fornecedor atenda a um único cliente, especialmente quando essa exclusividade resulta em grandes lucros.

31.16 Também é impossível sustentar, no presente caso, que não teria intenção de obter lucro. A atividade de compra e venda de criptoativos não é filantrópica. Ao contrário, é extremamente especulativa e lucrativa, e ninguém coloca seus recursos, tempo e energia em negócios como este sem a intenção óbvia de lucrar.

31.17 O argumento de que, no mercado, a revenda de criptoativos ocorre com margem de 2% a 5%, enquanto nas operações com a BITSELLER a margem era de apenas 0,2%, não tem fundamento. Primeiro, porque o ganho de 0,2% já caracteriza lucro. Segundo, pois o senhor THIAGO detinha 99,99% de participação na TP CAPITAL S/A, que, por sua vez, possuía 75% de participação na BITSELLER, conforme dados das ECF, referentes ao ano-calendário de 2019. Isso indica que, embora a margem de revenda fosse aparentemente baixa, ele lucrava indiretamente por meio da distribuição de lucros da BITSELLER, sociedade sob seu controle indireto.

31.18 Logo, a pessoa física lucrava duplamente, de um lado como revendedor direto dos criptoativos à sociedade por ele controlada e, de outro, na distribuição dos lucros dessa sociedade. Além disso, ao negociar inicialmente a aquisição dos criptoativos, tinha a oportunidade de escolher quais ativos adquirir para que a sociedade realizasse as vendas posteriores.

31.19 Portanto, está caracterizada não apenas a intenção de lucro, mas o objetivo de máxima lucratividade possível. O lucro era obtido tanto pela pessoa física, posteriormente equiparada à pessoa jurídica, quanto pela BITSELLER, sociedade sob seu controle indireto e, portanto, parte relacionada.

31.20 A alegação do Recorrente de que atuou em nome da BITSELLER de “*forma improvisada e durante curto período (meses de 2019)*”, em “*operações de câmbio perante instituição bancária, a fim de que a empresa Bitseller pudesse realizar a sua atividade fim*” – v. cf. fl. 7578 –, bem como de que seria incabível imputar-lhe a “*responsabilidade sobre recolhimento de todos os valores comercializados pela BITSELLER, da qual era sócio, sem que caracterizada qualquer situação autorizadora da desconsideração da personalidade jurídica da referida empresa*” – v. cf. fls. 7593/7594 –, não procedem.

31.21 Primeiro, porque restou comprovado que as operações foram realizadas diretamente pelo Senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS, em seu próprio nome, tanto que ele mesmo declarou todas as operações em sua Declaração de Imposto de Renda como pessoa física, fato inconteste nos autos.

31.22 Segundo, pois somente agora, em fase de recurso, arguiu que não houve a desconsideração da personalidade jurídica, apresentando alegações contraditórias como estratégia de defesa.

31.23 Ora, não há que se falar em “*desconsideração da personalidade jurídica*” da empresa BITSELLER, tendo em vista que as infrações cometidas foram perpetradas pelo senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS, pessoa física equiparada a jurídica, em nome próprio e não pela BITSELLER.

31.24 Assim sendo, não há o menor cabimento na alegação de ausência de “*desconsideração da personalidade jurídica*” da empresa BITSELLER.

31.25 Portanto, a equiparação da empresa individual (pessoa física) à pessoa jurídica, realizada pela Autoridade Fiscal, com a consequente inscrição de ofício no CNPJ, está correta, diante da recusa do contribuinte em proceder voluntariamente a criação de um CNPJ, permitindo assim os lançamentos decorrentes dessa equiparação.

DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO

34. O Recorrente sustenta que o arbitramento do lucro constituiria medida excepcional, apenas aplicável na ausência de meios para apuração do imposto com base em outro regime tributário.

32.1 Aduziu ainda que: (i) que os valores creditados em sua conta corrente no Banco Topázio S/A, enquanto pessoa física, teriam sido efetivamente utilizados na aquisição de criptoativos, conforme comprovação pelas *hash IDs* constantes do relatório fiscal; (ii) que a autoridade fiscal detinha informações suficientes para a aferição do resultado econômico das operações – ou seja, das variações entre preços de aquisição e alienação dos ativos digitais – não se justificando, portanto, o arbitramento; e (iii) que o processo administrativo deve orientar-se pela busca da verdade material, impondo-se o respeito ao princípio da ampla defesa, inclusive com a possibilidade de produção probatória ex officio.

32.2 Não assiste razão ao Recorrente. Vejamos.

32.3 O artigo 47 da Lei nº 8.981/1995 determina que:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

32.4 Neste sentido, o artigo 603 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018) estabelece que:

Art. 603. **O imposto sobre a renda, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977;

III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real;

IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600;

V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468; e

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

32.5 Bem assim, o artigo 8º, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, determina que:

Art 8º - **O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:**

[...]

§ 2º **Para fins da escrituração contábil, inclusive da aplicação do disposto no § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, os registros contábeis que forem necessários para a observância das disposições tributárias relativos à determinação da base de cálculo do imposto de renda e, também, dos demais tributos, quando não devam, por sua natureza fiscal, constar da**

escrituração contábil, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão efetuados exclusivamente em: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – livros ou registros contábeis auxiliares; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – livros fiscais, inclusive no livro de que trata o inciso I do caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

32.6 Com efeito, as omissões ou inexatidões atinentes à escrituração contábil e fiscal do contribuinte, ou à sua apresentação à fiscalização, prejudicam o legítimo interesse arrecadatário da União, que dependente do correto conhecimento quanto ao valor de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos da órbita do contribuinte.

32.7 Desse modo, no caso em apreço, a Autoridade Fiscal atuou de forma legítima ao proceder ao arbitramento do lucro da empresa individual equiparada, considerando que o contribuinte, devidamente intimado, deixou de apresentar os livros e registros auxiliares exigidos pelo § 2º, do artigo 8º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, conforme previsto no artigo 47 da Lei nº 8.981/1995. Este fundamento encontra correspondência no artigo 603 do RIR/2018, o qual foi expressamente invocado pela fiscalização como respaldo normativo para a adoção do lucro arbitrado.

32.8 Apesar das oportunidades concedidas, o contribuinte não apresentou os documentos essenciais à apuração dos resultados obtidos com as negociações de criptoativos, tais como extratos detalhados de transações realizadas em *exchanges* estrangeiras (com identificação das ordens de compra), mapa analítico das operações realizadas, documentos que comprovassem os termos de fechamento dos contratos e as quantidades de criptoativos efetivamente negociadas.

32.9 Sendo assim, a Autoridade Fiscal corretamente considerou, como receita bruta da empresa individual equiparada, os valores recebidos nas operações de venda de criptoativos – reconhecida como atividade principal e única do contribuinte – com base nos depósitos identificados em sua conta corrente. Estes valores foram devidamente descritos nos autos e integraram a base de cálculo do lucro arbitrado.

32.10 Sobre essa base, aplicou-se o percentual de presunção de 8%, nos termos do artigo 591 do RIR/2018, acrescido de um adicional de 20%, conforme autoriza o artigo 605 do mesmo regulamento, diante da adoção do regime de arbitramento, *in fine*:

Art. 591. **A base de cálculo do imposto sobre a renda e do adicional, em cada trimestre, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração**, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, e observado o disposto no § 7º do art. 238 e nas demais disposições deste Título e do Título XI (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º e art. 25, caput, inciso I).

[...]

Art. 605. **O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando conhecida a receita bruta, será determinado por meio da aplicação dos percentuais estabelecidos nos art. 591 e art. 592 , acrescidos de vinte por cento, observado o disposto no § 7º do art. 238 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16 ; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, caput, inciso I).**

32.11 Importa salientar ainda, conforme já assinalado anteriormente, que não procede a alegação de que os recursos em questão seriam oriundos de operações realizadas pela empresa BITSELLER, vez que a apuração realizada pela Fiscalização teve por objeto exclusivo as operações conduzidas diretamente pelo senhor THIAGO PALHARES DOS SANTOS, em nome próprio, fato, inclusive, reconhecido pelo próprio contribuinte, que declarou tais operações em sua Declaração de Ajuste Anual (DIRPF) na condição de pessoa física.

32.12 O Fisco, em momento algum, confundiu as transações entre o contribuinte e a BITSELLER com aquelas eventualmente realizadas pela BITSELLER com terceiros.

32.13 Portanto, resta evidenciada a regularidade do procedimento adotado pela Fiscalização, devendo ser integralmente mantida a base de cálculo apurada, bem como a aplicação do regime de tributação com base no lucro arbitrado.

32.14 De outro lado, não há que se falar em qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa por ocasião do lançamento de ofício, seja durante o procedimento de auditoria, seja por ocasião da apresentação da Impugnação e do Recurso Voluntário, visto que o sujeito passivo não apresentou documentação contábil-fiscal que pudessem levar à apuração dos resultados obtidos com as negociações de criptoativos.

32.15 Assim sendo, caberia ao Recorrente a prova do alegado, conforme estabelece o artigo 373 do Código de Processo Civil-CPC (Lei nº 13.105/2015), de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, *in verbis*:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

32.16 Por fim, quanto ao pedido de perícia/diligência, os artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF) determinam, *in verbis*:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

32.17 Com efeito, a perícia/diligência tem como pressuposto a busca de esclarecimentos para subsidiar o julgador em sua decisão, e não se presta à produção de provas que devem ser apresentadas junto com a Impugnação, em regra. Em não o fazendo, o contribuinte se submete ao ônus dessa omissão.

32.18 No caso em tela, o Recorrente teve pleno conhecimento dos fundamentos que ampararam os Autos de Infração, incluindo o enquadramento legal, e pôde exercer sem qualquer restrição seu direito de defesa. Caberia a ele a apresentação de prova em contrário, o que não aconteceu até o presente momento, em que pesem as muitas oportunidades conferidas.

32.19 Quanto ao pedido para realização de perícia, deve-se levar em conta que esse procedimento também não se presta para suprir a inércia do contribuinte, e mesmo o fato do

Recorrente ter oferecido quesitos para orientar os trabalhos não se constitui, por si só, em motivo para a sua realização.

32.20 Ademais, os documentos acostados ao processo e os esclarecimentos prestados, tanto pela Autoridade Fiscal como pelo contribuinte, são suficientes para a convicção deste julgador, o que torna a realização de diligência desnecessária, por ser dispensável para o deslinde do presente julgamento.

32.21 Desta forma, a perícia e/ou a diligência somente se justificam quando a prova não pode ser trazida aos autos ou não cabe ser produzida por uma das partes, o que não se aplica ao caso em análise.

32.22 Portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Dispositivo

35. Por todo o exposto e por tudo que consta processado nos autos, conheço do Recurso Voluntário e a ele **NEGO PROVIMENTO**, a fim de manter integralmente os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Alessandro Bruno Macêdo Pinto - Relator.