



PROCESSO	10660.720222/2016-06
ACÓRDÃO	1302-007.522 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CELSO AUTOMÓVEIS LTDA. - ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-FISCALIZAÇÃO (MPF-F).
 PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA. VALIDADE.

No Termo de Início de Ação Fiscal consta a numeração do correspondente MPF-F e o seu código de acesso à internet, permitindo que o sujeito passivo, sempre que necessitar, providencie o acesso a tal instrumento e, portanto, fica, automaticamente cientificado de sua regular emissão, assim como de suas eventuais alterações, como prorrogações de prazo, inclusão ou exclusão de autoridade fiscal.

Não comprovada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

EXAME DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO.

Por força do inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o art. 6º da LC nº 105, de 2001, a prática de atos que caracterizam embaraço à fiscalização (não fornecimento de informações sobre movimentação financeira), devidamente conceituados no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o exame de extratos e demais documentos bancários dos contribuintes.

SIGILO BANCÁRIO. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. SOLICITAÇÃO REGULAR.

Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais

tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas a possível constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência da responsabilidade do sigilo, antes assegurado pela instituição financeira e agora mantido pelas autoridades administrativas.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao dever de sigilo a transferência de dados bancários das instituições financeiras para a administração tributária, conforme autorizado pela legislação e referendado pela Suprema Corte Nacional.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE AS RECEITA BRUTA.

Como a autoridade fiscal entendeu que não havia comprovação das consignações dos veículos revendidos, cuja receita bruta fora omitida e fora objeto do arbitramento do lucro, não se deve aplicar dispositivo que confere uma faculdade ao contribuinte de equiparação da revenda típica à consignação, sobretudo, porque desconsidera a própria sistemática de aplicação da regra.

Tal opção conferida ao sujeito passivo decorre de uma equiparação da consignação à prestação de serviços, a exemplo da intermediação, de modo que se busca tributar o lucro da atividade num coeficiente de presunção típico da prestação de serviços. Por isso, além do coeficiente de presunção do lucro ser maior do que aquele aplicável às vendas, tem-se uma mitigação da base de cálculo, de modo que a base de cálculo sujeita ao IRPJ é o resultado da subtração do valor da consignação ao valor de venda do veículo (a comissão).

Não se pode presumir o percentual de presunção de lucro facultativo à atividade de consignação, que não estava configurada, pois, como entendido no próprio TVF, não houve comprovação da consignação, nem para a dedução do custo de aquisição dos veículos e nem para a aplicação do coeficiente de 32%. As provas que a contribuinte produziu foram desconsideradas corretamente, já que não tinham o substrato formal adequado para comprovar os custos de aquisição dos veículos, logo, não se pode inadmitir as provas da consignação, mas, ainda assim, entender que tal atividade ocorrera, sob pena de criar uma teratológica interpretação jurídica que desconsidera o objetivo principal do lançamento: tributar adequadamente os lucros da contribuinte.

Deve-se, portanto, acolher a tese de defesa, a fim de que seja recalculado o IRPJ lançado, considerando o coeficiente de presunção de lucro de 8%, majorado em 20% já que arbitrado o lucro.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

PROCEDIMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, a decisão prolatada no lançamento principal (IRPJ) é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, inexistindo razão de fato e direito para decidir diversamente.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONSTATAÇÃO DE HIPÓTESE DE SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUÍO. HIPÓTESE CONFIGURADA. RETROATIVIDADE BENIGNA DO ARTIGO 44 DA LEI Nº 9.430/1996.

Configurada a conduta qualificada correspondente a sonegação, fraude ou conluio, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.506/1964, é aplicável a multa qualificada às condutas antijurídicas praticadas pelos sujeitos passivos. Em razão da alteração no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, promovida pela Lei nº 14.689/2023, deve ser aplicado o instituto da retroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN, para limitar o seu percentual ao novo patamar previsto na legislação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar o lançamento de IRPJ no montante de R\$ 1.029.791,28, e reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%; (ii) em relação às razões recursais do responsável solidário, por maioria de votos, em manter a responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Celso Pereira, nos termos do relatório e voto do Relator, vencida a Conselheira Natália Uchôa Brandão, que votou por afastá-la.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários oposto em face de acórdão da DRJ, que julgou procedente em parte as impugnações dos sujeitos passivos.

Em face dos sujeitos passivos foram lavrados os **autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins** (fls. 2 a 63), referente ao ano-calendário de 2011, onde se constatou a necessidade do arbitramento do lucro em face de omissão de receitas por presunção legal (depósitos de origem não comprovada) e de receitas com revenda de mercadorias e prestação de serviços em geral, acrescidos de multa qualificada de 150%.

Foi imputada responsabilidade solidária ao Sr. Celso Pereira, com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (“CTN”, fls. 265 a 268).

Destaco os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls.64 a 104) que dizem respeito ao lançamento:

I - Síntese dos Trabalhos

Resumidamente os procedimentos fiscais são relativos ao ano-calendário de 2011 e teve como ponto de partida a identificação de uma extensa movimentação bancária em torno de R\$ 30.637.248,65, com créditos não comprovados no total de R\$ 14.354.657,03.

No mesmo período, informou na Declaração de Informações Econômico-Fiscais de Pessoa Jurídica – DIPJ, tendo apuração pelo LUCRO PRESUMIDO, e declarado e pago apenas R\$ 991,31 de IRPJ. Esses valores e demais tributos constam na Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, os quais foram pagos, conforme demonstrativo abaixo. [...]

*De acordo com os atos constitutivos registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais, item V, Cláusula 2ª, de sua alteração contratual, o objeto da empresa é **INTERMEDIÇÃO, COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS NOVOS E USADOS**.*

Nas respostas apresentadas, basicamente e de forma genérica, afirma que todos os créditos bancários “se referem principalmente às operações de consignação e de compra e venda de veículos usados, ocorridas no transcorrer do ano-calendário 2011, com enquadramento no artigo 5º da Lei 9.716/98, IN-SRF nº 152/98, Lei 10.637/2002, art. 8º e IN 247/2002, art. 10º”. Esclareceu e demonstrou por amostragem que tem como objeto a compra e venda de veículos em consignação.

Ao esclarecer os créditos individualizados, em todos eles apenas justifica que foram originados de venda em consignação, conforme resposta nas planilhas e anexos. Para deixar claro que todas as suas vendas foram em consignação, demonstrou uma pequena apuração desse lucro. Ainda para corroborar que os veículos entravam nos estabelecimentos da fiscalizada em consignação, demonstra que as entradas de veículos se deram na forma “entrada em consignação”.

No caso de vendas em consignação, especificamente as saídas, devemos deixar claro que a interessada comprovou com documentos fiscais uma pequena parte das vendas em consignação, apresentando a nota fiscal de entrada em consignação, quando da entrada do veículo no estabelecimento e a correspondente de venda em consignação, quando da venda e saída do veículo do

estabelecimento, tornando possível a apuração do lucro na operação. Neste caso, os créditos correspondentes dessas vendas em consignação foram “comprovados”, os quais foram passíveis de apuração do lucro, foram excluídos desta auditoria.

Contudo, grande parte dos créditos constantes dos extratos bancários não foram comprovados com documentos hábeis e idôneos. Informou nas planilhas e anexos como sendo de “VENDA EM CONSIGNAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS”. Insuficiente para comprovação. Posteriormente, anexou dados de clientes que denomina ficha de venda, elaboradas de última hora, mas que na realidade a origem de cada crédito não foi comprovada. O confronto não foi possível identificação individualizada de cada crédito com valor e remetente do recurso mencionado em cada ficha.

Nesta parte é relevante observar que a fiscalizada, para justificar as vendas em consignação, apresentou pares de notas fiscais, sendo uma de entrada em consignação e, na venda, em vez de emitir nota fiscal de venda em consignação, na realidade, emitia outra de devolução em consignação (retornando o veículo ao proprietário anterior).

Com esse artifício omitiu do fisco a receita de venda em consignação. Na venda, quando o veículo saía do estabelecimento emitia uma nota fiscal de devolução em consignação, no mesmo valor da nota fiscal de entrada. O correto seria emitir uma nota fiscal de venda em consignação ou até mesmo de venda. Por meio das fichas e esclarecimentos a contribuinte tenta demonstrar que de fato foram vendas em consignação, porém não comprova os créditos bancários individualmente, e sobretudo não emitiu a nota de venda em consignação.

[...]

A receita conhecida e comprovada com documentos fiscais de venda em consignação será levada para o arbitramento à alíquota de 32%, mais 20% desta, que soma 38,4%, sendo esta a alíquota de enquadramento de prestação de serviços ou de vendas em consignação de acordo com a forma demonstrada e apurada pela fiscalizada, incluída nesta uma pequena parte já informada na DIPJ (porém apurada com coeficiente indevido, de 8%). Da mesma forma, não restando outra alternativa, deve-se incluir na apuração da receita omitida, oriunda de créditos de origem não comprovada, a alíquota de 32% para 38,4% no caso do arbitramento.

[...]

III.1 – Das Vendas de Veículos em Consignação Comprovadas e Respectivos Créditos Comprovados

*Nos atos constitutivos registrados na Junta Comercial do Estado de Minas Gerais consta no item V, Cláusula 2ª, de sua alteração contratual, que a mesma tem por objeto a **INTERMEDIÇÃO, COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS NOVOS E USADOS**.*

Também em resposta datada de 24/02/2015 referente a termo de intimação a fiscalizada descreve e demonstra atuar com compra, venda e intermediação de carros usados.

Ainda na mesma resposta, com o intuito de esclarecer e comprovar os créditos bancários, a empresa apresentou planilhas, os anexos I, II, III, VI e VIII e complementos com a indicação de que os créditos em suas contas bancárias são originados de venda em consignação.

Nos termos do artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998, as pessoas jurídicas, que tenham como objeto social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores, poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, porém os veículos usados serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

Conclui-se que a apuração deve ser comprovada em cada operação de venda com nota fiscal de venda e de entrada para ficar demonstrado e consignado a apuração do lucro.

Por meio das notas fiscais de venda em consignação e a correspondente de entrada em consignação (pares de notas fiscais), foi elaborado uma planilha discriminando as notas fiscais de saída, os valores de vendas em consignação e o respectivo valor da nota fiscal de entrada para apuração do lucro, em cada operação.

Dos arquivos eletrônicos de notas fiscais extraímos o SINTEGRA de todos os registros das notas fiscais de venda, com o CFOP 5114, 5115, 6114 e 6115 – vendas de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros remetida anteriormente em consignação mercantil.

A empresa também identificou as correspondentes entradas dos veículos e suas notas fiscais as quais foram registradas e extraídas das cópias das notas fiscais, CFOP 1917 ou 2917. Estes códigos correspondem a entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial. Informou ainda a placa dos veículos vendidos em consignação.

Logo, foi possível apurar o lucro de cada operação, conforme respectivos pares de notas fiscais (entrada e saída), conforme planilha demonstrativa do lucro de cada operação em anexo. Do próprio SINTEGRA baixamos os registros fiscais e identificamos as notas fiscais relativas às saídas e às vendas em consignação e seus pares das entradas em consignação. Com isso foi possível apurar o lucro em cada operação e a identificação dos veículos (placa, chassi, etc.).

Em relação à comprovação dos respectivos créditos das vendas em consignação, a interessada, em resposta aos esclarecimentos dos créditos, apresenta cópias das notas fiscais de venda em consignação e das respectivas notas fiscais de entrada

em consignação. Em seguida, depois da interferência e indicação dos créditos, por parte da empresa, efetuamos a vinculação da data da nota fiscal de venda com a data do crédito e respectivos valores da nota e do crédito, onde ficou demonstrado que o crédito recebido foi da nota fiscal de venda em consignação. Nesta parte, com todas as notas fiscais de venda em consignação, apresentadas e demonstradas com os respectivos recebimentos, os créditos foram considerados e “comprovados”, conforme demonstrado na coluna da planilha dos créditos trabalhados.

Ressaltamos que extraímos todas as placas dos veículos junto ao campo da nota (histórico do produto), em todas as notas fiscais de venda em consignação para identificar ainda os casos em que a empresa identificou somente a placa do veículo. Consideramos as justificativas dos créditos identificados e “comprovados” na coluna da planilha dos créditos trabalhados.

(...)

V.1 – Dos Créditos Não Comprovados e Lançados

Parte dos créditos mencionados nas planilhas entregues pela interessada, a qual teve o intuito de comprovar com documentos hábeis e idôneo a origem dos créditos bancários, foi indicada na coluna de justificativa e comprovação que são de “venda em consignação de veículo usado”, conforme se verifica nos próprios anexos I, II, III, VI e VIII. Na realidade apenas indicação de “VENDA EM CONSIGNAÇÃO DE VEÍCULO USADO” na coluna justificativa, nada comprova porque não possui nenhuma nota fiscal de venda, muito menos de venda em consignação, recibo, contrato ou documento equivalente para comprovar a origem de cada crédito. Logo, no caso, os respectivos créditos foram indicados com destaque na coluna de comprovação “não comprovado” na planilha dos créditos trabalhados.

Ainda em uma outra parte dos créditos, foi mencionado na coluna justificativa, além de “VENDA EM CONSIGNAÇÃO DE VEÍCULO USADO”, o nº da nota fiscal de devolução em consignação e apresentou cópia dos respectivos pares (de entrada em consignação e de devolução em consignação). Também neste ponto em nada ficou comprovada a origem de cada crédito. Logo, esses créditos também foram considerados como “não comprovado” na planilha dos créditos trabalhados.

Ao juntar os pares das notas de entrada e de saída (devolução em consignação), a empresa devolveu o veículo encaminhado anteriormente, pois com esse artifício tinha na realidade o objetivo de dificultar o conhecimento do fisco das vendas e receitas omitidas, conforme exposto anteriormente.

Na oportunidade anexamos os pares de notas fiscais de entrada “consignação” e de saída “devolução de consignação”, apresentados pela fiscalizada e ainda discriminamos essas informações nas planilhas extraídas do arquivo eletrônico de notas fiscais, os quais foram confrontados com as cópias apresentadas pela empresa. Com esses pares não há como apurar o lucro da operação sem a nota

fiscal de venda, pois os créditos estão sem a comprovação com o documento da origem.

Em outra parte dos créditos há somente a placa do veículo sem nenhuma indicação de nota fiscal de venda em consignação ou documento equivalente. Nestes casos também não há comprovação dos créditos correspondentes, os quais estão em destaque como “não comprovados” na planilha dos créditos trabalhados.

O fato que dificultou esta auditoria é que no livro caixa apresentado não foi escriturado nada de movimentação financeira. A empresa não apresentou nenhum esclarecimento ou documento referente a R\$ 14.000.000,00 e não refez o livro caixa mesmo sendo intimada reiteradas vezes.

Conforme exposto, na tentativa de comprovar os créditos a empresa apresentou uma relação de nomes com dados de clientes, datas, placas e nº de chassi de veículos, entre outros dados, alegando que são fichas de vendas de veículos. Na realidade as fichas, isoladamente, elaboradas de última hora, sem a correspondente nota fiscal de venda em consignação, recibo, contrato ou documento correspondente ao crédito, não comprovam a origem dos valores depositados em suas contas correntes.

Já os créditos que a empresa vinculou e demonstrou com nota de venda em consignação, CFOP 5114, 5115, 6114 e 6115, com a placa do veículo, data do crédito em consonância com a data da nota de venda, e também com o correspondente valor, foram todos excluídos desta auditoria. Estes créditos estão indicados na planilha com a rubrica “comprovado”.

[...]

V.3 – Das Intimações e Da Base legal do Lançamento dos Créditos Não Comprovados

A fiscalizada foi inquirida por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 31/10/2014 e do Termo de Intimação e Constatação Fiscal datado de 04/02/2015, para comprovar a origem dos créditos bancários, discriminados individualizadamente, conforme anexos I a VIII e seus complementos.

Conforme já mencionado acima, grande parte dos créditos bancários a empresa não logrou êxito na comprovação da sua origem. Logo, a apuração do lucro nas transações comerciais ficaram prejudicadas, situação em que se utiliza da presunção legal prevista no artigo 42 da Lei nº 9.430/96.

A Lei nº 9.430/96 que embasa o lançamento, com as alterações introduzidas pelo art. 4º da Lei nº9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 58 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, assim dispõe sobre os depósitos bancários:

[...]

VI – Das Fichas Elaboradas e Apresentadas para Demonstrar as Vendas em Consignação e Comprovar os Créditos Bancários

Conforme já referido, as fichas apresentadas, informando dados como nomes de clientes, datas, placas e nº de chassi de veículos, entre outros dados, em que a interessada alega que são fichas de vendas de veículos, fica clara a tentativa da mesma de demonstrar que as vendas foram em consignação.

Entretanto essas fichas, isoladamente, elaboradas de última hora, sem a correspondente nota fiscal de venda em consignação ou até mesmo de venda, recibo, contrato ou documento correspondente ao crédito, não comprova a origem dos valores depositados em suas contas correntes.

Essas fichas com informações sem respaldo em notas de vendas ou documentos de clientes não nos permite nem mesmo elementos para lastrear uma diligência e circularização junto aos supostos clientes.

Além disso os valores indicados nas mesmas não nos permite nem a apuração do lucro de venda em consignação, sem nota fiscal de venda, sem escrituração contábil e sem apuração individualizada do lucro (de cada operação de compra e venda).

Na realidade, com essas fichas a empresa somente demonstra que, de fato, a atividade desenvolvida pela mesma era de venda em consignação de veículos, somente.

VII - Do Arbitramento do Lucro com Base nas Receitas Conhecidas das Vendas de Veículos em Consignação nos Períodos e da Base Legal

[...]

No presente trabalho, a empresa comprovou parte das vendas em consignação, entretanto grande parte dos créditos bancários não trouxe nenhum documento fiscal para que fosse possível apurar os lucros das operações de vendas em consignação.

Isto posto e tendo em vista que a empresa não possui livro caixa com a escrituração da movimentação financeira e bancária, a tributação se dará pelo regime do lucro arbitrado.

A base de cálculo do lucro arbitrado é a receita bruta, quando conhecida, determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 do RIR/99, e seus parágrafos, acrescidos de 20% (vinte por cento), Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I.

(...)

Cabe destacar que, tanto na intermediação de negócios ou nas operações de consignação, ou em ambos os casos, as receitas sujeitam-se ao coeficiente de 32% para a determinação da base de cálculo do lucro presumido, uma vez que o art. 518, III, "b", do Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, RIR/99, prevê esse percentual para a prestação de serviços em geral, incluindo a intermediação de negócios.

(...)

Portanto, a forma de apuração em consignação prevista no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, nos termos dos arts. 518 e 519 do RIR/1999, o percentual para a apuração do IRPJ lucro presumido é de 32% e 38,4% (32% majorado em 20%, conforme art. 532 do RIR/99) no caso do lucro arbitrado.

VIII – Da tributação da Receita Omitida

*Nos termos do artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, a partir de 1º de janeiro de 1996, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período a que corresponder a omissão; no caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada **àquela a que corresponder o percentual mais elevado**. O valor da receita omitida será também considerado na determinação da base de cálculo para lançamento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, COFINS e PIS/PASEP.*

(...)

Frisamos ainda que quando houver impossibilidade de identificação da atividade que originou a receita omitida dos depósitos bancários de origem não comprovada, deve-se aplicar o percentual mais elevado, que, no caso, foi 38,4%, (32%, mais 20%) para a atividade de operações em consignação, nos termos do art. 532 e 537, parágrafo único do RIR de 1999 que assim dispõe:

(...)

Nos demonstrativos abaixo, discriminamos resumidamente os valores das receitas e IRPJ, CSLL apurados na forma arbitrada, deduzidos os valores já informados em DCTF e pagos.

(...)

Da mesma forma, no demonstrativo abaixo mostramos resumidamente os valores mensais das receitas de COFINS e PIS a lançar sobre as receitas apuradas, já deduzidos dos valores informados em DCTF e pagos.

(...)

X – Do Lançamento da Multa Qualificada e de sua Base Legal

A prática adotada pela fiscalizada, em proceder em grande parte, emissão de nota fiscal de entrada em consignação e, posteriormente, emitir nota fiscal de devoluções em consignação, é uma tentativa clara e evidente não só de omitir e impossibilitar o conhecimento do fisco da identificação dos registros das receitas de vendas como também em deixar de registrar as receitas na escrituração, omitindo-as de forma continuada em todos os períodos desta ação fiscal.

Tal prática foi constatada nas emissões de notas fiscais de saídas de veículos nos CFOP 5917 ou 5918 – “devolução de consignação” de retorno ao proprietário do

veículo então ingressado na empresa “em consignação”. De veículos ingressados na empresa, CFOP 1917 ou 2917 - entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial, quando, na realidade, na respectiva venda e saída deveria ter emitido a correspondente nota fiscal de venda em consignação e dos CFOP 5114, 5115, 6114 e 6115, ou até mesmo, simplesmente, uma nota fiscal de venda. Em anexo as fichas apresentadas pela empresa que certificam as negociações realizadas.

(...)

Se não bastasse, na escrituração do livro caixa, omitiu não só grande parte das operações de vendas ou vendas em consignação, como também toda movimentação financeira e bancária e sem comprovação dos créditos respaldados com documentação hábil e idônea.

Como resultado dessas práticas a contribuinte omitiu receitas tributáveis em montantes muito superiores às receitas informadas na DIPJ, deixando de recolher IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as receitas omitidas e deixando de escriturar a totalidade da movimentação bancária no Livro Caixa. Tal procedimento repetiu-se em todos os períodos de apuração do ano-calendário de 2011, quando informou em sua DIPJ receitas em valores bem inferiores aos realmente auferidos.

(...)

Logo, os fatos descritos pelas práticas adotadas pela interessada de proceder a venda em consignação, usando de artifício para omitir vendas e consequentemente receitas do fisco, como também movimentar em todos os períodos do ano de 2011 valores expressivos de movimentação bancária, sem nenhuma escrituração em seu “livro caixa”. Informou valores bem pequenos de receita em todos os trimestres fiscalizados, com objetivo de não pagar os tributos devidos. Com isso, fica evidente o intuito da fraude, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício ao percentual de 150%. Diante desses fatos, formamos plena convicção de que está comprovada, em tese, a subsunção às hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 acima referidas.

XI - Da Responsabilidade Solidária do Sócio Administrador, CELSO PEREIRA, CPF 752.281.908-30, e Do Enquadramento Legal

Conforme já descrito no tópico da multa qualificada e ainda reportando mais uma vez que a prática adotada pela fiscalizada, em proceder em grande parte emissão de nota fiscal de entrada em consignação e, posteriormente, emitir nota fiscal de devoluções em consignação é uma tentativa clara e evidente não só de esconder e impossibilitar o fisco de identificar os registros das receitas de vendas como também de deixar de escriturar as vendas no livro caixa, omitindo essas de forma continuada em todos os períodos objetos da ação fiscal.

Tal prática foi constatada nas emissões de notas fiscais de saídas de veículos nos CFOP 5917 e 5918 – “devolução de consignação” de retorno ao proprietário do

veículo ingressado na empresa “em consignação”. Também de veículos ingressados na empresa, CFOP 1917 e 2917, que é a entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial, quando na realidade a respectiva venda e saída da mercadoria deveria ter sido emitido a correspondente nota fiscal de venda em consignação, CFOP 5114, 5115, 6114 e 6115, ou até mesmo uma nota fiscal de venda.

A empresa de acordo com o contrato social atua num ramo de atividade que possui um regime favorecido de tributação, conforme sua própria opção, em conformidade com o art. 5º da Lei nº 9.516/1998. Isso que permite que a apuração e o pagamento dos tributos sejam efetuados sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra dos veículos que revende, mas para isto deveria cumprir os requisitos para a devida apuração das operações.

Se não bastasse, na escrituração do livro caixa foi omitido não só grande parte das operações de vendas (vendas em consignação) como também toda a movimentação financeira e bancária. Ainda, os créditos movimentados em conta bancária não foram comprovados por meio de documentação hábil e idônea em todos os meses do ano-calendário 2011.

Como resultado dessas práticas, a fiscalizada omitiu receitas tributáveis em montantes muito superiores às receitas informadas na DIPJ, deixando de recolher IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as receitas omitidas.

A forma de conduzir os negócios adotados pelo sócio majoritário e administrador da empresa Celso Automóveis Ltda foi com o objetivo de recolher pequenos valores de tributos em todos os períodos fiscalizados. Isto caracteriza sonegação fiscal e é atuação com excesso de poderes, infração a lei e infração ao contrato social, porque foram atitudes ou condutas graves e não toleradas em qualquer das normas que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

E mais, os fatos e as ações descritas, além de infringirem a legislação comercial e tributária, caracterizaram a intenção deliberada adotada pelo administrador da empresa, pois restou demonstrada a subsunção ao inciso III, art. 135 do CTN.

Logo será lavrado o Termo de Responsabilidade Solidária em nome de CELSO PEREIRA, que na qualidade de sócio majoritário, gerente e administrador, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), e tendo em vista a prática reiterada de infração à lei, conforme art. 1º, I, e art. 2º, II, da Lei nº 8.137, de 1990.

(...)

Impugnaram os autos de infração a contribuinte e o responsável solidário (fls. 2.027 a 2.074; e 2.113 a 2.159). Colaciono o relato do acórdão recorrido sumarizando as matérias de defesa:

DAS IMPUGNAÇÕES

(...)

- DO DIREITO: Incompetência da Autoridade Fiscal para Efetuar o Lançamento;

- que o MPF original alcançava o IRPJ e permitia a sua execução até 16/10/2014, pelos auditores fiscais Roberval Bomfim e Daniel Losso, sendo que o auto de infração foi efetuado em 02/2016 (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), por outro auditor (Roberto Bomfim), portanto, viciado; a substituição do MPF pelo TDPF (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal) se deu com base na Portaria RFB 1.687/2014, entretanto, o MPF já tinha seu prazo de validade expirado;

(...)

- TDPF – ALTERAÇÃO PARA INCLUSÃO DE TRIBUTOS – NULIDADE;

- o TDPF foi fruto de alteração em 08 de fevereiro de 2016 para inclusão dos tributos CSLL, PIS e COFINS; ocorre que, além de o TDPF já ter nascido morto, a notificação de sua alteração para inclusão do PIS e COFINS se deu concomitantemente com a lavratura do auto de infração destes tributos em 23/02/2016, ou seja, sem qualquer intimação prévia do contribuinte e possibilidade para esclarecimento dos fatos objeto do lançamento; quanto à CSLL sequer houve a notificação de inclusão;

DA DESTRUIÇÃO ILEGAL DE PROVAS

- no curso da ação fiscal, a Impugnante recebeu em 19/02/2016 Termo de Destruição de Documentos; neste termo constata-se que a autoridade não observou o procedimento legal para destruição de provas do processo, pois executou a destruição dos extratos bancários em 15/02/2016 e somente postou a intimação para dar ciência ao contribuinte em 17/02/2016;

- desta forma, a Impugnante foi tolhida de seu direito fundamental de acompanhar o ato e certificar que os documentos destruídos continham exatamente o conteúdo dos documentos digitais juntados ao processo e que lastreiam o auto de infração;

- além disso, a destruição do documento não poderia ter sido realizada já que deveriam ter sido entregues ao contribuinte, conforme reza a Portaria SRF 180/2001 e Portaria RFB 2.047/2014, que transcreve em parte;

- assim, os documentos somente poderia ter sido destruídos na hipótese de impossibilidade de entrega ao contribuinte;

- como os documentos destruídos, extratos bancários, são a base do lançamento fiscal e a impugnante ficou impossibilitada de analisá-los para certificar se os documentos físicos recebidos pela autoridade fiscal das instituições bancárias coincidem com os valores e bases utilizadas para o lançamento fiscal, o procedimento fiscal é nulo e deve ser cancelado em sua totalidade, pois o princípio do contraditório, ampla defesa e devido processo legal foram prejudicados;

- DA VIOLAÇÃO À LEI COMPLEMENTAR 105/2001 E DECRETO 3.174/2001 DA AUSÊNCIA DE RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO

- que a Fiscalização teve como motivação e como alvo a movimentação financeira do Impugnante constante do banco de dados repassados pelas instituições financeiras à RFB;

- transcreve o art.6º da LC 105/2001 e arts 1º ao 5º do Decreto 3.724/2001, texto legal que dispôs sobre o art.6º da LC 105/2001, para concluir que não houver relatórios circunstanciado e/ou nem as hipóteses necessárias para a devida emissão da RMF;

- por tais razões e restando evidente que os documentos em que se fundamentaram os lançamentos ora impugnados configuram-se PROVAS ILÍCITAS, obtidas inclusive com a preterição do direito ao CONTRADITÓRIO e a AMPLA DEFESA, requer seja declarada a nulidade do Auto de Infração;

- DO SIGILO BANCÁRIO

- que a movimentação financeira da Impugnante foi obtida com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras diretamente à Receita Federal, sendo que o STF já decidiu que a quebra do sigilo bancário somente pode ser feita com autorização judicial;

- DA PRETERIÇÃO DO DIREITO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO

difícil interpretação;

- que como a atividade da Impugnante é a compra e venda de veículos usados, não poderia ele ter usado como base de cálculo de uma comissão por intermediação de venda de veículo consignado o próprio valor do veículo que passou pela conta corrente da Impugnante e foi repassado ao vendedor de fato; que, por fim, se a acusação não é exata e incontestável, frágil é o lançamento, por isso não há como sustentá-lo, devendo o lançamento ser declarado nulo;

- DO MÉRITO

- inicialmente transcreve as autuações e fundamentações do IRPJ e das contribuições sociais, ora lançadas nos Autos de Infração;

- destaca e descreve as autuações relativas ao IRPJ: (i) omissão de receitas por presunção legal (art.42 da Lei 9.430/96), (ii) Receita da atividade (Revenda de Mercadorias) e (iii) Receita da atividade (Receita na Prestação de Serviços) para concluir que "...os lançamentos são evidentemente falhos, já que não apontam expressamente como teria ocorrido a apuração das bases de cálculo nas três hipóteses supra mencionadas, tampouco os respectivos dispositivos legais que lhes teriam embasado."

- que o Fisco admitiu e reconheceu que suas operações seguiam o disposto no art.5º da Lei nº 9.716/98 – equiparação de operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, à operações de consignação – tanto que na apuração da base de cálculo teria considerado a **diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição**;

- ou seja, para todas as operações em que o Fisco identificou as respectivas notas fiscais de entrada e de respectiva venda, foi realizada a apuração do IRPJ considerando-se as regras das operações de consignação, em que o arbitramento do lucro foi feito com a utilização do coeficiente de 38,4% incidente sobre a **diferença** entre os valores de compras e os valores de venda dos veículos identificados em tais documentos;
- tais operações foram tributadas por meio dos lançamentos indicados nos itens 2 e 3 do Auto de infração do IRPJ, intitulados “**Receitas da Atividade – Infração: receita bruta na revenda de mercadorias**” e “**Receitas da Atividade – Infração: receita bruta na prestação de serviços em geral.**”;
- contudo, não obstante o vasto conjunto probatório apresentado pela Impugnante durante o procedimento de fiscalização, o qual teria o condão de confirmar que a maioria dos valores creditados em suas contas corresponderia a receitas oriundas de operações de consignação e de compra e venda de veículos usados, bem como comprovar os respectivos custos de aquisição, a Autoridade Fiscal não aceitou tais provas e efetuou o lançamento indicado no item 1 do Auto de Infração, intitulado **Omissão de Receita por Presunção Legal – Infração: Depósitos Bancários de Origem não Comprovada**;
- nas operações em que a autoridade fiscal não identificou os respectivos pares de notas fiscais, não foi considerada a **diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos, mas sim a totalidade dos créditos sobre os quais incidiu o coeficiente de 38,4% na apuração da base de cálculo do IRPJ arbitrado**;
- nos próprios extratos bancários obtidos pela autoridade fiscal junto às instituições financeiras, constata-se que tais créditos não poderiam ter outra origem senão a revenda de veículos usados;
- o próprio histórico dos créditos bancários objeto do lançamento, fazem prova acerca da operação de venda de veículos, já que identificam a placa do veículo negociado; tal identificação foi gerada no momento do crédito e lastreiam as fichas de venda apresentadas pela impugnante, que, portanto, não poderiam ter sido desconsideradas pelo auditor;
- a margem de lucro com que trabalham as empresas que atuam com o comércio de veículos usados é muito pequena; presumir que créditos que giraram em torno de R\$ 15.000,00 a R\$ 40.000,00 correspondam à própria receita bruta oriunda de prestação de serviço da Impugnante e sobre a totalidade destes fazer incidir o coeficiente de 38,4%, sem considerar o custo de aquisição dos veículos revendidos, constitui verdadeiro confisco;
- que a autoridade fiscal, em total arrepio da norma (Lei 9.716/98), no item III.2, atestou que em todas as notas fiscais especificadas nesse item o custo considerado foi zero. Um absurdo!;
- da forma como foi lavrado o lançamento correspondente ao item 1 do Auto de Infração, denominado “**Omissão de Receita por Presunção Legal – Infração:**

Depósitos Bancários de Origem não Comprovada”, foram utilizadas as duas regras de apuração do lucro para este tipo de atividade;

- tratando-se de operação comercial, os coeficientes de presunção de lucro arbitrado são de 9,6% para o IRPJ e de 12% para a CSLL e não de 38,4% como considerou a autoridade fiscal (neste sentido transcreve excertos de julgado do CARF, Acórdão 1402001.877);

- DO NÃO CABIMENTO DA MULTA QUALIFICADA

- ressalta que atendeu adequada e tempestivamente a todas as intimações durante o procedimento de fiscalização, justificando todas as suas respostas; transcreve ementas de julgados do extinto Conselho de Contribuintes (atual CARF) que entende serem semelhantes ao seu caso para concluir que em momento algum incorreu nas hipóteses dos artigos 71,72 e 73 da Lei 4.502/64; adiante em tópico próprio alega que a multa lançada fere dispositivos constitucionais (item PROIBIÇÃO DA APLICAÇÃO DA MULTA COM EFEITO DE CONFISCO), além de trazer excertos de decisões judiciais que condenam certos percentuais de multa;

- DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR, CELSO PEREIRA, CPF 752.281.908-30, E DO ENQUADRAMENTO LEGAL

- que, em que pesem as considerações feitas pelo auditor fiscal no item XI – Da Responsabilidade Solidária, do Termo Fiscal (que transcreve), não houve qualquer dolo por parte de tal representante, sendo que todas as operações foram realizadas sob o manto da legalidade, sem subterfúgios de qualquer natureza; portanto, não havendo que se falar na aplicação do art.135, III, do CTN; ademais, a responsabilidade deste artigo é subsidiária e não solidária, conforme se pronunciou o STJ, e transcreve excertos da decisão judicial;

- existe, pois, um benefício de ordem que assegura ao responsável que, tão somente ante a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, esta lhe poderá ser exigida, subsidiariamente;

- em conclusão, como não há nos autos, e como contra fatos não há argumentos, provas das supostas ilegalidades praticadas, não há como subsistirem a responsabilidade do sócio (a qual, aliás, sequer seria solidária), tampouco a Representação Fiscal para Fins Penais;

A DRJ julgou pela improcedência das impugnações (fls. 2.263 a 2.304), em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL-FISCALIZAÇÃO (MPF-F). PRORROGAÇÃO. CIÊNCIA. VALIDADE.

No Termo de Início de Ação Fiscal consta a numeração do correspondente MPF-F e o seu código de acesso à *internet*, permitindo que o sujeito passivo, sempre que necessitar, providencie o acesso a tal instrumento e, portanto, fica, **automaticamente cientificado** de sua regular emissão, assim como de suas eventuais alterações, como prorrogações de prazo, inclusão ou exclusão de autoridade fiscal.

Não comprovada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade quer do lançamento, quer do procedimento fiscal que lhe deu origem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

EXAME DE INFORMAÇÕES BANCÁRIAS. EMBARAÇO À FISCALIZAÇÃO.

Por força do inciso VII do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, que regulamenta o art. 6º da LC nº 105, de 2001, a prática de atos que caracterizam embaraço à fiscalização (não fornecimento de informações sobre movimentação financeira), devidamente conceituados no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, autoriza o exame de extratos e demais documentos bancários dos contribuintes.

SIGILO BANCÁRIO. PROCEDIMENTO DE OFÍCIO. SOLICITAÇÃO REGULAR.

Havendo procedimento de ofício instaurado, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações solicitadas pelos órgãos fiscais tributários do Ministério da Fazenda, não constitui quebra do sigilo bancário, haja vista prestar-se apenas a possível constituição de crédito tributário e eventual apuração de ilícito penal, havendo, na verdade, mera transferência da responsabilidade do sigilo, antes assegurado pela instituição financeira e agora mantido pelas autoridades administrativas.

QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. INOCORRÊNCIA.

Não constitui violação ao dever de sigilo a transferência de dados bancários das instituições financeiras para a administração tributária, conforme autorizado pela legislação e **referendado pela Suprema Corte Nacional**.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA.

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS. DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA.

As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE AS RECEITA BRUTA.

Para determinação do lucro arbitrado, em operações de revenda de veículos automotores usados ou recebidos para venda em **consignação**, aplica-se o coeficiente de 38,4% sobre a receita bruta conhecida.

LUCRO ARBITRADO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA.

No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

PROCEDIMENTO REFLEXO. DECORRÊNCIA. CSLL. PIS. COFINS

Tratando-se de tributação reflexa, a decisão prolatada no lançamento principal (IRPJ) é aplicável, **no que couber**, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula, inexistindo razão de fato e direito para decidir diversamente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma **solidária** com a Contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE.

Constatado que na conduta da fiscalizada existem quaisquer das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, cabível a duplicação do percentual da multa de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (com a nova redação do artigo dada pela Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA DE OFÍCIO. ILEGITIMIDADE.

Considerando que a motivação apresentada para a qualificação da multa de ofício somente guarda relação com os fatos que ensejaram o lançamento dos tributos apurados a partir da receita considerada omitida, não se pode estender a qualificação para a multa que acompanha os tributos apurados a partir da receita declarada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em suma, manteve-se a responsabilidade do Sr. Celso Pereira e, no mérito, o voto vencedor consignou que a partir da receita considerada omitida, aplicam-se os percentuais de 38,4% e 32% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente. Quanto à multa qualificada, entendeu-se que deveria incidir somente sobre a receita considerada omitida, porquanto a fundamentação do auto de infração se relaciona somente a este fato; afastou-se, portanto, a multa qualificada sobre os tributos apurados a partir da receita declarada, reduzindo-a ao patamar ordinário de 75%, cujo montante exonerado foi de R\$ 23.161,71.

A contribuinte, intimada em 13 de setembro de 2016, apresentou, em 13 de outubro de 2016, apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.326 a 2.385), reprisando as matérias objeto da impugnação e aduzindo pelo acerto do voto vencido, determinando a errônea aplicação do percentual de presunção previsto no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998 no lucro arbitrado.

O responsável solidário, intimado em 28 de setembro de 2016, em 31 de outubro de 2016, apresentou Recurso Voluntário (fls. 2.389 a 2.458), reprisando as alegações de sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

Os Recursos Voluntários apresentados são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, deles conheço.

Delimitação da controvérsia

As matérias em julgamento dizem respeito às seguintes insurgências:

- (i) nulidades arguidas:
 - a. incompetência da autoridade fiscal para efetuar o lançamento;
 - b. alteração do TDPF para inclusão de tributos;
 - c. destruição ilegal de provas;
 - d. violação à Lei Complementar nº 105/2001 e ao Decreto nº 3.174/2001 pela ausência de relatório circunstanciado para requisição de RMF;
 - e. violação ao sigilo bancário; e
 - f. preterição ao direito à ampla defesa e ao contraditório.
- (ii) defesa de mérito:

- a. vício de fundamentação do auto de infração, por erro no “enquadramento legal” (matéria esta que é preliminar);
 - b. aplicação de percentual de presunção errado nos lançamentos cuja base de cálculo foi arbitrada, em razão de ter sido aplicada erroneamente a previsão do artigo 5º da Lei nº 9.716/1998.
- (iii) impossibilidade de aplicação da multa qualificada; e
- (iv) impossibilidade de responsabilização do sócio da contribuinte autuada.

Saliento que não foi questionado o arbitramento do lucro.

Assim, serão analisadas as preliminares arguidas, além do vínculo da responsabilização solidária do auto de infração sob escrutínio.

Considerações Iniciais

Nos termos da Portaria MF nº 1.634/2023 (“**RICARF**”), o artigo 114, §12º, inciso I, admite que a fundamentação da decisão seja feita mediante a declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida.

Outrossim, de maneira geral, os Recursos Voluntários apenas reiteram os termos da impugnação e não há qualquer fundamento da decisão recorrida que foi contraditado pela manifestação que se ora julga.

PRELIMINARES

Os sujeitos passivos arguem uma série de preliminares, sendo elas: incompetência da autoridade fiscal para efetuar o lançamento; alteração do TDPF para inclusão de tributos; destruição ilegal de provas; violação à Lei Complementar nº 105/2001 e ao Decreto nº 3.174/2001 pela ausência de relatório circunstanciado para requisição de RMF; violação ao sigilo bancário; preterição ao direito à ampla defesa e ao contraditório; e vício de fundamentação do auto de infração, por erro no “enquadramento legal”.

Todas foram enfrentadas a contento na decisão recorrida, motivo pelo qual declaro minha concordância e colaciono seu enfrentamento abaixo, como fundamento das minhas razões de decidir:

Do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (**MPF-F**) emitido para a empresa (visualizável no *site* da RFB por meio do código de acesso nº 17823233), ora impugnante, data de 19 de fevereiro de 2014, cujo prazo inicial para execução era até 18 de junho de 2014, onde ali consta que foi prorrogado até 16/10/2014.

A impugnante e o Sr. Celso Pereira mencionam e transcrevem artigos de portarias extintas, inclusive da Portaria RFB 3.014/2011 (mas esta vigente à época do **início**

da Fiscalização, que deu-se em **21/02/2014**, conforme Termo de Início de Ação Fiscal) que trata dos procedimentos da atividade de fiscalização junto aos contribuintes, atualmente regida pela **Portaria RFB 1.687, de 18/09/2014**, a ser observada, portanto.

Depreende-se das colocações da impugnante, que o **MPF-F** teria sido extinto em 16/10/2014, portanto de nada valeria o **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF)**, então criado pela nova (atual) Portaria.

Ocorre que antes desta data, a Portaria RFB 3.014/2011 já havia sido extinta, necessitando-se, portanto, da emissão de um **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal**.

Assim foi feito. Pelo **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização**, consta que o procedimento fiscal foi alterado em 19/11/2014 com a inclusão do auditor fiscal Renato Silva Bomfim e exclusão de Daniel Losso e também ocorreu alteração em 08/02/2016 para a inclusão das contribuições CSLL, PIS e COFINS.

Ainda, consta neste Termo o **Demonstrativo de Prorrogações** que prorroga sucessivamente o período fiscalizado, desde 13/02/2015 até 03/06/2016.

Para a prorrogação do prazo de validade, agora do **Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização**, basta apenas a informação da prorrogação da fiscalização por intermédio de registro eletrônico, disponível na internet, por meio do já citado código de acesso.

Então, nos termos da vigente Portaria RFB 1.687, de 18/09/2014, a ser observada, portanto, tem-se:

(...)

Portanto, certo da inexistência das irregularidades apontadas pelos recorrentes quanto aos aspectos formais do procedimento de fiscalização, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento nos termos em que aventada.

Do alegado cerceamento de direito de defesa por força de destruição de documentos.

Conforme **Termo de Destruição de Extratos Bancários e Doc Financeiros**, acostado às fls.1.474, foi comunicado à Interessada que se procederia à destruição de extratos bancários e demais documentos recebidos via RMF, na data de 15/02/2016.

A Contribuinte alega que somente recebeu tal comunicado em data posterior, o que me parece que sim, inclusive a data da postagem é posterior à data da destruição, entretanto, tal fato não pode dar azo à nulidade alegada pela Interessada.

Já dito que os documentos, então destruídos/inutilizados, referem-se à extratos bancários e demais documentos bancários recebidos das instituições financeiras

em atendimento às RMF. Ocorre que estes documentos encontram-se no presente processo em *meio magnético*, fato mencionado no próprio Termo de Destruição.

Ainda, mesmo que não houvesse comunicação e mesmo que não tivesse sido (os documentos) oferecidos inicialmente à Interessada, nem assim restaria configurado qualquer ato que prejudicasse a defesa da Interessada.

Tratam-se de documentos que a Contribuinte tem de dispor em seu acervo de provas documentais de sua escrituração contábil e que pode obtê-los a qualquer tempo junto aos bancos onde detém conta corrente. Ainda, os extratos bancários estão anexados em meio magnético e não consta que a Interessada tenha suscitado qualquer dúvidas quanto ao históricos neles consignados, nem na fase de investigação fiscal e nem agora em sede de impugnação.

Convicto de que a questão alegada em nada interferiu de maneira prejudicial à defesa da Interessada, rejeito a sua preliminar de cerceamento de direito de defesa.

Da questão das RMF e do Sigilo Bancário

Em 21/02/2014, a Contribuinte foi intimada a apresentar os extratos bancários referentes ao ano de 2011 e reintimada em 20/03/2014 e, passados mais de 45 dias sem a sua apresentação, não restou alternativa a não ser solicitar via Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira - **RMF**, conforme consta no **Termo de Verificação Fiscal**:

Em 09/04/2014, mais de 45 (quarenta e cinco dias) já teriam se passado sem a apresentação dos extratos bancários. Procedemos então à solicitação dos mesmos via Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira junto às instituições financeiras nas quais a empresa mantinha contas bancárias, em conformidade com a Lei complementar nº 106, de 10 de janeiro de 2001, regulamentada pelo Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001.

As instituições financeiras atenderam as solicitações apresentado os extratos bancários, em meio magnético, conforme respostas em anexo ao presente trabalho.

A Lei Complementar nº 105/2001 permite que o Fisco examine informações referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso.

O exame em informações de terceiros, no caso, as instituições financeiras, revelou-se indispensável, por ter ocorrido a hipótese elencada no art.3º da Decreto 3.724/2001, inciso VII, qual seja o art.33 da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

(...)

Por conseqüência, um contribuinte cuja conduta materialize o embaraço à fiscalização previsto no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser incluído em regime especial de fiscalização, sem que suas informações bancárias sejam requisitadas. Da mesma forma, poderá ter suas informações bancárias requisitadas sem que seja incluído em regime especial de fiscalização. Também poderão as duas providências ser adotada, como nenhuma delas. Tudo a depender das ocorrências verificadas no caso concreto.

Que fique claro, portanto, que o pressuposto para que o Fisco possa requisitar a informação bancária é a conduta do contribuinte, ao praticar um ou mais dentre os atos previstos como hipóteses no art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996.

O fato concreto é que a conduta da impugnante caracteriza embaraço à fiscalização, na forma como prevista no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996. Assim sendo, por força da norma veiculada pelo art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, é legítimo o ato pelo qual o Fisco requisitou e obteve suas informações bancárias.

A empresa, ora Impugnante, foi intimada e reintimada a apresentar seus extratos bancários, e como não os apresentou, não restava, então, alternativa a não ser a solicitação às instituições financeiras, como corretamente procedeu a autoridade fiscal, nos termos da legislação vigente.

Reitere-se, portanto, que não há, na legislação vigente, qualquer dispositivo capaz de macular o feito da autoridade lançadora. Note-se que o autuante procedeu conforme determinação do Decreto nº 3.724/2001, que regulamentou a Lei Complementar nº 105/2001:

(...)

Primeiramente, há que se considerar que o art.1º,§ 3º,III da Lei Complementar nº 105/2001, dispõe que não se considera violação ao sigilo bancário o fornecimento de informações à SRF

(...)

A requisição das informações bancária do contribuinte junto às instituições financeiras, foi efetuada por meio de **RMF**. Tal procedimento está autorizado pelo artigo 6º, da Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, regulamentado pelo Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

O artigo 6º da Lei Complementar nº 105/2001, estabelece:

(...)

SIGILO BANCÁRIO.

A defesa alega quebra de sigilo, aduzindo que o acesso à movimentação financeira da Impugnante somente poderia ocorrer mediante ordem judicial.

Destaque-se que o acesso, pelas autoridades administrativas, às informações bancárias dos contribuintes tem fundamento na própria Constituição Federal, art.

145, parágrafo 1º, assim como já estava previsto no CTN, art. 197, e, posteriormente, veio a ser tratado na Lei nº 8.021, de 1990:

(...)

No presente contexto, já vigorava a Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, que regulou, com mais detalhes, a solicitação de informações às instituições financeiras, assim determinando:

(...)

Atos contínuos, a Lei nº 10.174, de 09/01/2001 e o Decreto nº 3.724/2001, apenas regraram com mais precisão a obtenção de dados, compondo o cenário jurídico no qual a autoridade fiscal está autorizada, nos casos previstos, a requisitar informações bancárias dos contribuintes fiscalizados.

Imprópria, assim, a tentativa de vincular esta atividade tão-só ao Poder Judiciário, sob o argumento de violação de direitos da impugnante. Os atos legais e regulamentares mencionados disciplinaram as hipóteses específicas nas quais o acesso é permitido e, ao circunscrever-se a este âmbito, a prova obtida é plenamente válida e, sobre ela, a contribuinte foi regularmente intimada a se manifestar e a esclarecer a origem dos valores questionados, tanto na fase procedimental como na litigiosa, quando da concessão de prazo regulamentar para impugnação após a ciência da formalização da exigência.

Importa também acrescentar que não há previsão expressa na Constituição quanto à inviolabilidade do sigilo bancário, advindo tal tese da interpretação doutrinária e jurisprudencial dada à matéria, com posicionamentos contrários à Fazenda pública colacionados pelo contribuinte em sua peça impugnatória, doravante resquícios de entendimento ultrapassado.

Muito oportunamente, neste ponto cabe discorrer sobre a palavra final dada sobre o tema pelo Supremo Tribunal Federal em recente análise conjunta de cinco processos que questionavam os dispositivos da Lei Complementar 105/2001 que permitiam a Administração Tributária Federal obter os dados bancários diretamente das instituições financeiras sem autorização judicial. **Trata-se das Ações Diretas de Inconstitucionalidade – ADI, nºs 2390, 2859, 2386 e 2397, as três últimas apensadas a primeira, além do Recurso Extraordinário (RE) nº 601314.**

Em Sessão plenária ocorrida no STF em 24 de fevereiro de 2016, por maioria de votos (9 a 2), prevaleceu o entendimento de que o disposto na norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas tão somente em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros. A transferência de informações é feita dos bancos para o Fisco, que tem o dever de preservar o sigilo dos dados, não havendo portanto ofensa à Constituição Federal.

Diante de tudo o exposto, ratificada a legalidade e constitucionalidade dos dispositivos concernentes à matéria, não assiste razão ao contribuinte.

Desnecessário tecer quaisquer considerações adicionais, motivo pelo qual rejeito as preliminares relacionadas à incompetência da autoridade fiscal para efetuar o lançamento; alteração do TDPF para inclusão de tributos; destruição ilegal de provas; violação à Lei Complementar nº 105/2001 e ao Decreto nº 3.174/2001 pela ausência de relatório circunstanciado para requisição de RMF; violação ao sigilo bancário; e preterição ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Quanto ao suposto vício de fundamentação do auto de infração por erro no “enquadramento legal”, entendo que não assiste razão à contribuinte recorrente, porquanto o TVF foi devidamente fundamentado e foi demonstrado o nexos de causalidade das infrações identificadas e a sua subsunção legal, sendo possível identificar as razões pelas quais o lançamento fora efetuado.

A saber, são três infrações distintas e, adicionalmente, foi necessário arbitrar o lucro da contribuinte para se chegar à base de cálculo tributável; tudo isso foi relatado no TVF e não houve prejuízo à defesa dos interessados. É por essa razão que o “enquadramento legal” do auto de infração pode ter ocasionado dúvidas às recorrentes, porém, sabe-se que não está dissociado dos demais documentos que fundamentam o lançamento e o minuciam.

Não há nulidade a ser reconhecida, nos termos dos artigos 10, 59 e 60 do Decreto-lei nº 70.235/1972, motivo pelo qual rejeito todas as preliminares arguidas pelos sujeitos passivos.

MÉRITO

Quanto ao mérito, ressalta-se que não houve impugnação ao arbitramento do lucro nos lançamentos de ofício, porquanto os recorrentes apenas se fiaram a discutir o percentual de presunção do lucro presumido previsto no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, aplicado pela autoridade fiscal.

A contribuinte contesta a conclusão da autoridade fiscal, assim dispondo:

Ocorre, contudo, que não obstante o vasto conjunto probatório apresentado pela Recorrente durante o procedimento de fiscalização, o qual teria o condão de confirmar que a quase totalidade valores creditados em suas contas corresponderia a receitas oriundas de operações de consignação e de compra e venda de veículos usados, bem como comprovar os respectivos custos de aquisição, a Autoridade Fiscal não aceitou tais provas e efetuou o lançamento indicado no item 1 do Auto de Infração, intitulado Omissão de Receita por Presunção Legal - Infração: Depósitos Bancários de Origem não Comprovada.

Nas operações em que a Autoridade Fiscal não identificou os respectivos pares de notas fiscais, não foi considerada a diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos, mas sim a totalidade dos créditos sobre os quais incidiu o coeficiente de 38,4% na apuração da base de cálculo do IRPJ arbitrado.

Importante observar que apesar de não terem sido aceitas as provas apresentadas pela então fiscalizada, trata-se de documentos absolutamente hábeis à comprovação das operações de compra e venda de veículos usados realizadas pela Recorrente no ano-calendário de 2011.

Nos próprios extratos bancários obtidos pela Autoridade Fiscal junto às instituições financeiras, constata-se que tais créditos não poderiam ter outra origem senão a revenda de veículos usados, pelos próprios valores ali consignados, que jamais poderiam ser considerados como comissão de intermediação ou diferença entre compra e venda de veículos, os créditos correspondem exata e precisamente a valores de veículos usados.

Conforme planilhas já fornecidas durante o procedimento de fiscalização, a Recorrente comprovou a origem da quase totalidade dos créditos, relacionando-os a veículos devidamente identificados em fichas de venda obtidas de seus sistemas.

Quanto a tais fichas, importante observar que, ao contrário do que considerou a Autoridade Fiscal, não foram elaboradas de última hora, já que contém informações que já constavam no sistema operacional da Recorrente e tão somente foram impressas/emitidas por ocasião do atendimento ao Fisco Federal.

Tais documentos trazem a identificação precisa dos veículos envolvidos nas operações, seus respectivos valores e condições do negócio.

Diversamente do que ponderou o Auditor às fls. 17 do TVF, essas fichas poderiam ter servido sim uma diligências e circularização junto aos supostos clientes, já que contém todos os dados dos compradores (nome, CPF, endereço, telefone, e-mail, etc, portanto provas robustas.

Aliás, conforme documentos já acostados aos autos, obtidos no sítio da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (<http://veiculos.fipe.org.br/>), os valores indicados em tais fichas refletem o valor de mercado dos veículos à época das operações.

Ademais, o próprio histórico dos créditos bancários objeto dos lançamentos fazem prova acerca da operação de venda de veículos, já que identificam a placa do veículo negociado. Tal identificação foi gerada no momento do crédito e lastreiam as fichas de venda apresentadas pela Recorrente, que, portanto, não poderiam ter sido desconsideradas pelo Auditor.

Observe-se, ainda, que muitos dos créditos são oriundos de Financeiras, diretamente relacionados à atividade da Recorrente de compra e venda de veículos usados.

A margem de lucro com que trabalham as empresas que atuam com o comércio de veículos usados é muito pequena. Presumir que créditos que giraram em torno de R\$ 15.000,00 a R\$ 40.000,00 (por exemplo) correspondam à própria receita bruta oriunda de prestação de serviço da Recorrente e sobre a totalidade destes

fazer incidir o coeficiente de 38,4% (32% + 20%), sem considerar o custo de aquisição dos veículos revendidos, constitui verdadeiro confisco e ofensa ao princípio da isonomia tributária!

Valores tão expressivos não poderiam corresponder de forma alguma à comissão da venda ou consignação de veículos, já que, conforme as provas já apresentadas, bem como consoante os anexos documentos, eles coincidem com o valor de dos próprios bens envolvidos nas operações!!!

Nesse sentido, cumpre observar que a Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998 possibilita aos contribuintes optantes pelo lucro presumido, escolher uma dentre duas situações possíveis: ser tributado pela regra geral, correspondendo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a 8% e a 12%, respectivamente, da receita bruta ou, pela regra diferenciada, de equiparação às operações de consignação, correspondendo a base de cálculo a 32% sobre a diferença entre os valores de venda e de compra.

Assim, considerando toda a documentação e os demonstrativos apresentados pela Recorrente à fiscalização, teria sido perfeitamente possível se apurar a referida diferença entre os valores de venda e de compra, para, então, se aplicar o coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo do IRPJ.

O que não é possível é desconsiderar o custo de aquisição dos veículos e aplicar o referido coeficiente diretamente sobre todos os créditos efetuados nas contas bancárias da Recorrente, em relação aos quais a fiscalização não identificou os respectivos documentos fiscais. Em direito tributário os fatos sobrepõe-se a forma!

Observe-se, aliás, que a Autoridade Fiscal, em total arrepio da norma, no item III.2, atestou que em todas as notas especificadas nesse item o custo considerado foi zero. Um absurdo!

(...)

Repita-se: a autorização prevista pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998 é a de que nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, seja apurada a diferença entre os valores de venda e de compra dos veículos usados, e sobre esta diferença seria aplicado o percentual de trinta e dois por cento para a apuração da base de cálculo presumida.

Portanto, a presunção realizada pela Autoridade Fiscal no Auto de Infração ora impugnado (que não levou em consideração tal diferença), acabou por violar frontalmente os próprios dispositivos legais que supostamente lhe serviram de fundamento.

(...)

Tratando-se de operação comercial, os coeficientes de presunção de lucro arbitrado são de 9,6% para o IRPJ e de 12% para a CSLL e não de 38,4% como considerou a Autoridade Fiscal.

A decisão recorrida, no voto vencedor, assim considerou:

No Voto apresentado pelo Relator, a conclusão foi no sentido de que, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre a receita apurada com base na presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (item 001 do Auto de Infração), seriam aplicáveis os percentuais de 9,6% para o IRPJ, e 12% para a CSLL.

Com a devida vênia, com esse entendimento não se pode concordar. Considerando que a Contribuinte desempenha atividades de revenda de veículos (item 002 do Auto de Infração – percentuais de 9,6% e 12%) e também de intermediação de negócios (item 003 do Auto de Infração – percentuais de 38,4% e 32%), entendo, assim como fez a Autoridade Fiscal, que se trata de um típico caso de aplicação do (...)

Nesse sentido, considero que devem ser mantidos os valores lançados pela Autoridade Fiscal a título de IRPJ e CSLL, apurados a partir da receita considerada omitida (item 001 do Auto de Infração), utilizando-se os percentuais de 38,4% e 32% para o IRPJ e a CSLL, respectivamente.

O voto vencido, por outro lado, entendeu:

Entendo assitir razão neste aspecto a Impugnante.

A autoridade fiscal reconhece que a atividade econômica da Interessada, quando aplicável, seguiu de acordo com o procedimento considerado pelo art.5º da Lei nº 9.716.

O fato de constar do objeto social da Interessada, também, a **intermediação de negócios**, não seria suficiente para a autoridade fiscal dele se valer para se considerar o coeficiente de 32%, com base no art.518, inc.III, 'a', do RIR/99 e tampouco se valer do disposto no art.537, parágrafo único, uma vez que (i) não há qualquer indício de exercício desta outra atividade e (ii) **não** se pode afirmar que os créditos bancários não devidamente explicados foram, todos, oriundos de prestação de serviços.

Conforme Termo de Verificação Fiscal:

Em relação à comprovação dos respectivos créditos das vendas em consignação, a interessada, em resposta aos esclarecimentos dos créditos, apresenta cópias das notas fiscais de venda em consignação e das respectivas notas fiscais de entrada em consignação. Em seguida, depois da interferência e indicação dos créditos, por parte da empresa, efetuamos a vinculação da data da nota fiscal de venda com a data do crédito e respectivos valores da nota e do crédito, onde ficou demonstrado que o crédito recebido foi da nota fiscal de venda em consignação. Nesta parte, com todas as notas fiscais de venda em consignação, apresentadas e demonstradas com os respectivos recebimentos, os créditos foram

considerados e “comprovados”, conforme demonstrado na coluna da planilha dos créditos trabalhados.

Ressaltamos que extraímos todas as placas dos veículos junto ao campo da nota (histórico do produto), em todas as notas fiscais de venda em consignação para identificar ainda os casos em que a empresa identificou somente a placa do veículo. Consideramos as justificativas dos créditos identificados e “comprovados” na coluna da planilha dos créditos trabalhados.

Pela **Planilha 5 Dos Créditos Comprovados** (fls.332 a 337) e **Planilha 6 Dos Créditos Justificados e Trabalhados** (fls.338 a 397) vê-se que centenas de créditos (algo em torno de R\$ 14.354.637,00) foram associados a vendas consignadas, de forma que, em não havendo a constatação do exercício de outra atividade econômica que não essa, de se reconhecer que suas operações comerciais desenvolviam-se conforme sua opção pelo art.5º da Lei nº 9.716/98.

Não nos olvidemos que estamos lidando com uma tributação por **presunção legal** e aceitar que os créditos bancários não devidamente explicados quanto a sua origem seriam, todos, oriundos de prestação de serviços, seria **acrescentar** mais uma presunção à situação, algo inconcebível.

Assim, para aqueles créditos bancários onde não se pode associá-los à vendas consignadas, de se considerar que são representativos de operação normal, de revenda, sujeita ao percentual de **8%**. (art.518 do RIR/99).

Diante deste cenário, sabe-se que o artigo 5º da Lei nº 9.716/1998 expressamente possibilitou às revendedoras de automóveis usados equiparar a sua tributação àquela adotada nas operações de consignação e, assim, alterou as regras dos tributos federais incidentes sobre a atividade, as quais foram regulamentadas por atos normativos. Veja o excerto legal:

Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

No que tange ao IRPJ apurado pelo regime do lucro presumido, a Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, a exemplo do que hoje vigente, disciplina a atividade de revenda de automóveis usados no artigo 242, expondo que: (i) será considerada receita bruta a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado tiver sido alienado e o seu custo de aquisição; (ii) o custo de aquisição será aquele ajustado entre as partes; e (iii) na determinação da base de cálculo do lucro presumido e do resultado presumido, será aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta, ao passo que no caso do lucro arbitrado e do resultado arbitrado com receita bruta conhecida, o percentual será de 38,4%.

Art. 242. As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores **poderão** equiparar,

para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

§ 1º Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de nota fiscal de entrada e, quando da venda, de nota fiscal de saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

§ 2º Considera-se receita bruta, para efeitos do disposto neste artigo, a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado tiver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 3º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata este artigo, é o preço ajustado entre as partes.

~~§ 4º Na determinação das bases de cálculo estimadas, do lucro presumido, do lucro arbitrado, do resultado presumido e do resultado arbitrado, aplicar-se-á o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta definida no § 2º.~~

§ 4º Na determinação das bases de cálculo estimadas, do lucro presumido, do lucro arbitrado, do resultado presumido e do resultado arbitrado, serão aplicados os percentuais de 32% (trinta e dois por cento) ou 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), conforme o caso, sobre a receita bruta definida no § 2º. *(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1881, de 03 de abril de 2019)*

§ 5º A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da RFB, o demonstrativo de apuração da base de cálculo a que se refere o § 2º.

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se exclusivamente para efeitos fiscais.

Portanto, quando optante pelo regime de apuração do IRPJ pelo lucro presumido, ao invés de aplicar o percentual de 8% sobre o valor total da venda – típico das operações comerciais –, poderá o sujeito passivo adotar o coeficiente de presunção do lucro da operação de revenda de automóvel usado de 32% – que é próprio das prestações de serviço –, mas sobre a *receita bruta mitigada*, resultado do valor da venda do automóvel usado deduzido o seu custo de aquisição.

Nota-se que a instrução normativa cumpriu a contento a prescrição legal de equiparação do imposto de renda sobre os dois tipos de negócio – serviço e comércio –, pois foram igualados os percentuais (32%) e aproximados os valores sobre os quais tais percentuais devem incidir – a receita bruta mitigada corresponde à comissão auferida pelo revendedor.

Isso significa que, juridicamente, nas operações equiparadas à consignação mercantil, tal como ocorrera no caso em tela, o coeficiente da presunção de lucro é, de fato, 32%.

Inclusive, o tema é objeto da Súmula CARF nº 85, a qual vincula este julgador, veja:

Súmula CARF nº 85

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 1803-01.159, de 17/1/2012 Acórdão nº 1202-00.607, de 18/10/2011
Acórdão nº 9101-00.193, de 16/6/2009 Acórdão nº 9101-00.017, de 09/3/2009
Acórdão nº 107-09.463, de 13/8/2008

Tal situação, ressalta-se, é uma opção do sujeito passivo, pois este poderia apurar os tributos conforme a sistemática geral do lucro presumido.

O lançamento em questão foi realizado com base no lucro arbitrado, considerando: (i) as vendas de veículos em consignação comprovadas; (ii) vendas de veículos em consignação sem comprovação dos custos; e (iii) vendas em consignação com notas fiscais de devolução em consignação. Nas operações em que não foi comprovada a consignação da revenda de veículos, aplicou-se o percentual majorado de presunção de lucro de 38,4% (32%, com o adicional de 20%), como se consignação fosse, entendendo a autoridade fiscal que seria aplicável o artigo 24, §1º, da Lei nº 9.249/1995.

Discordo do lançamento e dou razão às alegações da contribuinte.

Como a autoridade fiscal entendeu que não havia comprovação das consignações dos veículos revendidos, cuja receita bruta fora omitida e fora objeto do arbitramento do lucro, **não se deve aplicar dispositivo que confere uma faculdade ao contribuinte de equiparação da revenda típica à consignação**, sobretudo, porque desconsidera a própria sistemática de aplicação da regra.

Como dito, tal opção conferida ao sujeito passivo decorre de uma equiparação da consignação à prestação de serviços, a exemplo da intermediação, de modo que se busca tributar o lucro da atividade num coeficiente de presunção típico da prestação de serviços. Por isso, além do coeficiente de presunção do lucro ser maior do que aquele aplicável às vendas, tem-se uma mitigação da base de cálculo, de modo que a base de cálculo sujeita ao IRPJ é o resultado da subtração do valor da consignação ao valor de venda do veículo (a comissão).

A autoridade fiscal aplicou a norma à revelia de sua inteligência e dos pressupostos legais que a fundamentam. Não se pode presumir o percentual de presunção de lucro facultativo à atividade de consignação, que não estava configurada, pois, como entendido no próprio TVF, não houve comprovação da consignação, nem para a dedução do custo de aquisição dos veículos e nem para a aplicação do coeficiente de 32%. As “provas” que a contribuinte apresentou foram desconsideradas corretamente, já que não tinham o substrato formal adequado para comprovar os custos de aquisição dos veículos, logo, não se poderia inadmitir as provas da consignação, mas, ainda assim, entender que tal atividade ocorrera, sob pena de criar uma teratológica interpretação

jurídica que desconsidera o objetivo principal do lançamento: tributar os lucros da contribuinte *adequadamente e conforme a lei*.

Deve-se, portanto, acolher a tese de defesa, a fim de que seja recalculado o IRPJ lançado, considerando o coeficiente de presunção de lucro de 8%, majorado em 20% já que arbitrado o lucro.

Isto posto, aproveito a planilha apresentada no voto vencido do acórdão recorrido (fl. 2.296 a 2.297) e **dou provimento** ao Recurso Voluntário neste ponto, para exonerar o lançamento de IRPJ no montante de R\$ 1.029.791,28.

Multa Qualificada

Os sujeitos passivos questionam a qualificação da multa imputada, que após a decisão recorrida, se restringiu à primeira infração: omissão de receita por presunção legal (depósitos bancários de origem não comprovada), porquanto foi afastada a qualificação da multa sobre os montantes lançados com base no arbitramento do lucro.

Assim entendeu o TVF, ao imputar a penalidade mais gravosa:

A prática adotada pela fiscalizada, em proceder em grande parte, emissão de nota fiscal de entrada em consignação e, posteriormente, emitir nota fiscal de devoluções em consignação, é uma tentativa clara e evidente não só de omitir e impossibilitar o conhecimento do fisco da identificação dos registros das receitas de vendas como também em deixar de registrar as receitas na escrituração, omitindo-as de forma continuada em todos os períodos desta ação fiscal.

Tal prática foi constatada nas emissões de notas fiscais de saídas de veículos nos CFOP 5917 ou 5918 – “devolução de consignação” de retorno ao proprietário do veículo então ingressado na empresa “em consignação”. De veículos ingressados na empresa, CFOP 1917 ou 2917 - entrada de mercadoria recebida em consignação mercantil ou industrial, quando, na realidade, na respectiva venda e saída deveria ter emitido a correspondente nota fiscal de venda em consignação e dos CFOP 5114, 5115, 6114 e 6115, ou até mesmo, simplesmente, uma nota fiscal de venda. Em anexo as fichas apresentadas pela empresa que certificam as negociações realizadas.

A empresa de acordo com o contrato social atua num ramo de atividade que possui um regime tributação favorecida, pois essa foi sua opção, em conformidade com o art. 5º da Lei nº 9.516/1998, que permite que a apuração e o pagamento dos tributos sejam efetuados sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra dos veículos que revende, mas para isto deveria cumprir os requisitos para a devida apuração.

Se não bastasse, na escrituração do livro caixa, omitiu não só grande parte das operações de vendas ou vendas em consignação, como também toda

movimentação financeira e bancária e sem comprovação dos créditos respaldados com documentação hábil e idônea.

Como resultado dessas práticas a contribuinte omitiu receitas tributáveis em montantes muito superiores às receitas informadas na DIPJ, deixando de recolher IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as receitas omitidas e deixando de escriturar a totalidade da movimentação bancária no Livro Caixa. Tal procedimento repetiu-se em todos os períodos de apuração do ano-calendário de 2011, quando informou em sua DIPJ receitas em valores bem inferiores aos realmente auferidos.

(...)

Sabemos que a jurisprudência administrativa é pacífica nesse sentido dizendo que a pura omissão de receitas não é motivo de qualificação da multa de ofício. Porém, na ação fiscal em questão, não é uma simples omissão de receitas, além das omissões de forma continuada em todos os períodos fiscalizados usava de artifício para esconder e impossibilitar o fisco da identificação das operações de vendas, emitindo nota fiscal de devolução em consignação, quando deveria ter emitido em cada operação a nota fiscal de venda em consignação ou simplesmente de venda. Também omitiu as receitas na escrituração, bem como de toda movimentação financeira, e não informou os valores devidos na DIPJ ou DCTF, ficando evidente que a contribuinte agiu de fato com a intenção clara de oculta, impossibilitar ou de dificultar o conhecimento do fisco com relação às operações realizadas pela empresa.

Logo, os fatos descritos pelas práticas adotadas pela interessada de proceder a venda em consignação, usando de artifício para omitir vendas e conseqüentemente receitas do fisco, como também movimentar em todos os períodos do ano de 2011 valores expressivos de movimentação bancária, sem nenhuma escrituração em seu “livro caixa”. Informou valores bem pequenos de receita em todos os trimestres fiscalizados, com objetivo de não pagar os tributos devidos. Com isso, fica evidente o intuito da fraude, fato esse definido em lei como suficiente para autorizar a qualificação da multa de ofício ao percentual de 150%. Diante desses fatos, formamos plena convicção de que está comprovada, em tese, a subsunção às hipóteses previstas nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, do artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 acima referidas.

O artigo 44 da Lei 9.430/1996 e suas várias alterações, condicionava a aplicação da multa de 150% aos casos de sonegação, fraude ou conluio definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, isto é, nas hipóteses de conduta qualificada.

A Lei nº 14.689/2023 modificou este cenário e instituiu a multa majorada com duas espécies de qualificação de acordo com a conduta praticada: (i) conduta qualificada (sonegação, fraude ou conluio), multa de 100%; (ii) conduta qualificada com reincidência do sujeito passivo no prazo de dois anos, multa de 150%.

Eis o teor da alteração legislativa

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício;

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões.

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando:

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964;

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e

(...)

A modificação supramencionada atrai a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, porquanto a lei nova se aplica a ato ou fato pretérito, no caso de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época da prática da infração. É o instituto comumente conhecido como retroatividade benigna, veja:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim sendo, o percentual de 150% da referida multa somente se aplicaria no caso de reincidência, ou seja, quando ficar comprovado que o sujeito passivo, no prazo de 2 (dois) anos,

contado do lançamento anterior, incorreu novamente em conduta qualificada por sonegação, fraude ou conluio. Verifica-se, pois, que a lei instituiu uma nova hipótese para imputação da multa de 150%, a reincidência qualificada, a qual não poderia retroagir, nos termos do artigo 104 do CTN.

Ainda assim, para que se aplique então a multa qualificada, mas não decorrente de reincidência, é necessário se comprovar as condutas de sonegação, fraude e conluio, tal como dispostas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

A interpretação do texto legal é o suficiente para se identificar os elementos caracterizadores de cada uma das condutas tipificadas: (i) na sonegação, se exige a conduta dolosa visando impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou das condições pessoais de contribuinte que possam afetar o crédito tributário – a ocultação do fato gerador já ocorrido; (ii) a fraude é a conduta dolosa que visa impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, podendo, ainda, excluir ou modificar suas características essenciais, com a finalidade de reduzir o tributo devido ou diferir o seu pagamento – se altera características essenciais ao fato gerador, a fim de obter vantagem econômica; e (iii) conluio é o ajuste doloso entre as pessoas para a prática da sonegação ou da fraude.

A aplicação da multa qualificada é medida de caráter excepcional, devendo-se comprovar as condutas dolosas descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Para se subsumir uma conduta à norma que prescreve a qualificação da multa não basta imputar ao contribuinte um mero “*querer praticar*” o ato objeto da infração, pelo contrário, deve-se aferir o elemento subjetivo da conduta, isto é, comprovar que o contribuinte tinha a plena consciência do que estava fazendo e que ante às condições circunstanciais, a conduta é ilícita.

Exige-se, nos três casos, a constatação do dolo como elemento subjetivo da hipótese tipificada. Isso significa que é indispensável à vontade consciente de se praticar a conduta de sonegação, fraude ou conluio.

Salienta-se que a conduta tipificada já era necessária para a aplicação da multa qualificada, antes da alteração da Lei nº 14.689/2023, mas a exigência foi positivada, conforme §1º-C, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com sua nova redação.

Na decisão recorrida, a multa qualificada foi mantida na íntegra no voto vencido, sendo que no voto vencedor se restringiu à primeira infração arrolada no auto de infração. A fundamentação foi a seguinte:

No caso sob análise a autoridade autuante procurou motivar a aplicação da multa de ofício qualificada, não apenas por força do elevado montante de movimentação financeira não escriturado no Livro Caixa, como também apontou uma outra situação, ao meu sentir o suficiente para a **qualificação** da multa de ofício e que não foi sequer objeto de debate por parte da Impugnante.

Tratou-se da afirmação fiscal (não comentada pela Impugnante) de que a Interessada, em grande parte das vendas, ao emitir notas fiscais de vendas (oriundas de consignação), promovia uma devolução (da mesma venda) de mesmo valor, *anulando* assim a operação evitando o pagamento dos tributos/contribuições sobre o ganho (lucro).

A relação destas vendas e das correspondentes devoluções de vendas, podemos verificar no trabalho elaborado pela autoridade autuante e acostado às fls.405 a 423, intitulado **Modelo Apuração Anual Por CFOP – Planilha 10 Dos Pares de Notas Fiscais de Entrada e Devolução Ano-calendário 2011**.

Mantida, assim, a qualificação da multa de ofício.

De fato, ao analisar a conduta praticada pela contribuinte, entendo que dolosamente agiu para omitir o fato gerador do IRPJ, tal como descrito no TVF, pois deliberadamente omitira ao conhecimento do Fisco suas operações, emitindo nota fiscal de entrada em consignação e, após, realizando a devolução da consignação também por meio de emissão de nota fiscal. Além disso, deixou de registrar as receitas na sua escrituração contábil, de forma continuada, em todos os períodos fiscalizados.

A qualificação da multa foi devidamente motivada e está clara sua subsunção às hipóteses previstas no artigo 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964, razão pela qual mantenho-a.

Entretanto, em razão da retroatividade benigna, conforme discorrido alhures, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário, reduzindo-a ao patamar de 100%.

Argumentos constitucionais que refutam o lançamento

Adicionalmente as recorrentes alegam que as autuações contrariam os princípios constitucionais do não-confisco, da capacidade contributiva, da razoabilidade e da proporcionalidade.

Como sabido, no âmbito do CARF vigora a Súmula CARF nº 2, de aplicação impositiva aos julgadores administrativos, vedando a análise de constitucionalidade da lei tributária pelo órgão:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A súmula encontra fundamento no artigo 26-A do Decreto-lei nº 70.235/1972, que veda expressamente aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pelo art. 25 da Lei nº 11.941/2009)

Portanto, o julgador administrativo, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, deve se limitar a aplicá-la, sem emitir juízo de valor acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos de sua validade – matéria reservada à jurisdição judicial.

Isto posto, rejeito a arguição principiológico-constitucional que contesta o lançamento de ofício por supostamente configurar efeito de confisco.

Responsabilidade Solidária do Sr. Celso Pereira

A matéria sob litígio no Recurso Voluntário diz respeito à responsabilidade solidária do Sr. Celso Pereira, imputada sob a regência do artigo 135, inciso III, do CTN.

Os artigos 134 e 135 do CTN tratam da responsabilidade de terceiros em relação à obrigação tributária dos contribuintes. Em regra, são dois os eventos que podem ensejar a responsabilização com base nos dois artigos. Com relação ao artigo 134, verifica-se que geralmente existe uma sucessão entre o contribuinte e o responsável, por exemplo, os pais pelos tributos devidos pelos seus filhos menores, ou os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Já no artigo 135, exige-se a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, geralmente, para se responsabilizar as pessoas físicas que atuam em nome de uma pessoa jurídica.

Seguem os excertos legais:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por ele, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A leitura detida dos incisos II e III, do artigo 135, do CTN, torna possível concluir que a responsabilização de mandatários, prepostos ou empregados, no caso do inciso II e dos diretores, gestores ou representantes das pessoas jurídicas, prevista no inciso III, é necessário demonstrar a prática de atos com *excesso de poderes* ou *infração de lei, contrato social ou estatutos*.

Reitero, a hipótese do diploma tributário é cristalina e mostra ser imprescindível a demonstração dos atos pelos quais se evidenciou a conduta infracional, sob pena de se responsabilizar ilegalmente terceiros que não praticaram efetivamente nenhum ato contrário ao ordenamento jurídico, mas, por álea empresarial, viram-se numa situação de inadimplência fiscal. Não se trata de responsabilização por mero inadimplemento e nem da responsabilização imediata dos administradores da empresa inadimplente frente ao fisco, somente por assumirem essa função.

Feitas essas considerações, passo a analisar as argumentações e a responsabilidade imputada nos autos de infração.

O TVF assim justificou a imputação da hipótese legal de responsabilização do sujeito passivo:

Como resultado dessas práticas, a fiscalizada omitiu receitas tributáveis em montantes muito superiores às receitas informadas na DIPJ, deixando de recolher IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as receitas omitidas.

A forma de conduzir os negócios adotados pelo sócio majoritário e administrador da empresa Celso Automóveis Ltda foi com o objetivo de recolher pequenos

valores de tributos em todos os períodos fiscalizados. Isto caracteriza sonegação fiscal e é atuação com excesso de poderes, infração a lei e infração ao contrato social, porque foram atitudes ou condutas graves e não toleradas em qualquer das normas que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

E mais, os fatos e as ações descritas, além de infringirem a legislação comercial e tributária, caracterizaram a intenção deliberada adotada pelo administrador da empresa, pois restou demonstrada a subsunção ao inciso III, art. 135 do CTN.

Logo será lavrado o Termo de Responsabilidade Solidária em nome de CELSO PEREIRA, que na qualidade de sócio majoritário, gerente e administrador, nos termos do art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), e tendo em vista a prática reiterada de infração à lei, conforme art. 1º, I, e art. 2º, II, da Lei nº 8.137, de 1990.

(...)

No caso presente não resta dúvida de que contribuinte é a empresa Celso Automóveis ME, por ser ela quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do IRPJ, CSLL, COFINS e PIS.

Responsável e o administrador da Celso Automóveis - ME, pois sem revestir-se da condição de contribuinte sua obrigação decorre de disposição expressa em lei (o próprio CTN).

(...)

Na verdade, no caso presente, de forma direta ou indireta, o responsabilizado foi cientificado, se interou e participou dos procedimentos fiscais desde o termo de início de ação fiscal da própria fiscalizada, com a ciência do mesmo e conforme indicação pelo próprio de procurador, advogado para contato e posteriormente outro advogado para responder ao termo de diligência endereçado ao próprio Celso Pereira na questão do arrolamento dos bens e direitos de sua responsabilidade.

Durante os procedimentos mesmo com encaminhamento dos termos ao procurador nomeado pelo sócio e gerente administrador, uma via de todos os termos, foram, sempre, também encaminhadas para a empresa para ciência do sócio e responsável pela mesma.

Diante de todo o exposto no presente tópico, será arrolado como responsável solidário o sócio administrador Celso Pereira pelo Auto de Infração ora lavrado na empresa Celso Automóveis - ME.

A decisão recorrida consignou:

O impugnante solidário era, DE FATO E DE DIREITO, administrador da Autuada, de forma que pactuaram, o sentido de impedir o conhecimento por parte da Fazenda Pública Federal de suas receitas tributáveis, conforme já se mostrou no Voto, quando da análise da impugnação, portanto, praticou atos com infração da lei, de

forma **dolosa**. A conduta deliberada para fins exclusivos de redução de tributos o arrasta, inexoravelmente, para a condição de responsável solidário.

(...)

Como evidenciado no exame de mérito do lançamento de IRPJ, com multa de ofício qualificada (150%), a habitualidade e reiteração no cometimento das infrações tributárias revelam, inescapavelmente, o evidente intuito do administrador em lesar a Fazenda Nacional.

A pessoa jurídica (fiscalizada) omitiu artificialmente seu verdadeiro resultado tributável, revelando que seu administrador, **Celso Pereira**, deliberadamente, contribuiu com tal omissão, proporcionando, assim, o não aparecimento dos tributos devidos a recolher.

A infração à lei se mostra plenamente demonstrada, visto que a fiscalização caracterizou cabalmente a ofensa à legislação tributária, por meio de atos cometidos que, em tese, configuram ilícitos penais.

Desta feita, sendo este senhor quem administrava os negócios da empresa fiscalizada e que foram praticados atos que se reputam contrários à lei tributária e comercial, já analisados neste Voto, justifica-se a sua inclusão no pólo passivo ao lado da atuada, como Responsável Solidário, conforme consta no **Termo de Sujeição Passiva Solidária**, acostado após o Termo de Verificação de Infração.

O Sr. Celso Pereira em sua impugnação quanto à atribuição de responsabilidade, limita-se a trazer excerto de decisão judicial, a qual teria entendimento de que a responsabilidade prevista no inciso III do art.135 do CTN seria **subsidiária** e não **solidária**.

De se dizer apenas que decisão judicial favorece (ou não) apenas as partes envolvidas no competente processo perante ao Poder Judiciário, que não é o caso do recorrente.

Portanto, contrariamente ao alegado pelo impugnante solidário, comprovado nos autos que os atos foram praticados com excesso de poderes ou infração a lei ou ao contrato, **de forma ilícita, dolosa**, para que se possa configurar a responsabilidade solidária, de se manter o sócio administrador no pólo passivo como sujeito passivo solidário.

No caso concreto, as práticas relacionadas à omissão de receitas, qual seja a engenharia contábil realizada pelo contribuinte, sob o poder de gestão de seu sócio responsável, indica para a configuração de infração à lei, porquanto deliberadamente foram praticados atos a fim de omitir a ocorrência dos fatos geradores objeto dos autos de infração.

Emitir nota fiscal de entrada em consignação e posteriormente emitir nota fiscal de devolução em consignação, não escriturar os valores recebidos pela revenda dos veículos, omitindo as receitas de forma continuada e cotejando com a DIPJ e DCTF do período, onde eram

recolhidos pequenos valores ao Fisco federal, observa-se que houve interesse em reduzir a base tributável, o que justificou os lançamentos de ofício acrescido da multa qualificada.

Nesse cenário, não há como se afastar que os atos praticados infringem a lei, já que não é razoável interpretar que o sócio majoritário, que detinha 99% das quotas da sociedade, e administrador da empresa, não detinha conhecimento das operações e, mais, que ante à movimentação bancária de R\$ 30.637.248,65 geraria os valores a serem pagos no montante de R\$ 4.946,21, a título de todos os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins).

Entendo que o dolo está configurado.

Assim, correta a responsabilização do Sr. Celso Pereira, motivo pelo qual **nego provimento** ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Ante ao exposto, conheço dos Recursos Voluntários, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, **dou parcial provimento** às pretensões recursais, para exonerar o lançamento de IRPJ no montante de R\$ 1.029.791,28 e reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas