



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

Processo nº	10680.721917/2011-54
Recurso nº	999.999 Voluntário
Acórdão nº	1401-001.583 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	05 de abril de 2016
Matéria	IRPJ/Reflexos
Recorrente	FERNANDES RASO INTERMEDIAÇÕES LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Descabe a alegação de nulidade quando o auto de infração preenche os requisitos legais e o processo administrativo proporciona plenas condições à interessada de contestar o lançamento.

REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

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.

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.

Para beneficiar-se desse regime especial de tributação, o sujeito passivo não se exime de emitir, em cada operação comercial e nos momentos adequados, as correspondentes notas fiscais de entradas e saídas dos veículos usados.

Afastado o referido regime especial, as omissões de receitas apuradas devem ser tributadas pela regra geral, no caso, obedecendo a opção do sujeito passivo pela determinação do imposto pelo lucro presumido.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

A prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, sendo cabível a qualificação da multa, mormente quando a essa prática reiterada ainda se constatou a existência de notas fiscais antedatadas.² de 24/08/2001

DECORRÊNCIA. INFRAÇÕES APURADAS NA PESSOA JURÍDICA.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, referentes a outros tributos, quanto à mesma matéria fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator e Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Marcos de Aguiar Villas Boas, Ricardo Marozzi Gregorio, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Souza, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão da 2^a Turma da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte-MG.

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

1 - DO LANÇAMENTO.

Contra o Contribuinte, pessoa jurídica, já qualificada nos autos, foram lavrados os Autos de Infração de fls. 02/57, a saber:

Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ (lançamento principal), no valor de R\$ 1.623.837,78, cumulado com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (lançamento reflexo), no valor de R\$ 927.783,22, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

- Contribuição para o PIS/Pasep (lançamento reflexo), no valor de R\$ 553.165,34, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins (lançamento reflexo), no valor de R\$ 2.553.243,49, cumulada com multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, e juros de mora pertinentes, calculados até 28/02/2011.

I.1 - DESCRIÇÃO DOS FATOS. IRPJ E REFLEXOS.

Na descrição dos fatos, a Fiscalização fez as anotações abaixo transcritas:

"001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93

Durante o procedimento de fiscalização constatamos que o contribuinte deixou de encriturar e/ou oferecer à tributação parte de suas receitas derivadas da venda de veículos usados e da prestação de serviços de correspondente bancário junto a bancos e empresas financeiras. Assim, havendo valores de tributos e contribuições não declarados e/ou pagos torna-se necessário efetuar o lançamento de ofício dos valores devidos, tudo conforme explicado no termo de verificação fiscal, fls. 58 a 71, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

(...)

002 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93 RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS i

Durante o procedimento de fiscalização constatamos que o contribuinte deixou de encriturar e/ou oferecer à tributação parte de suas receitas derivadas da venda de veículos usados e da prestação de serviços de correspondente bancário

junto a bancos e empresas financeiras. Assim, havendo valores de tributos e contribuições não declarados e/ou pagos torna-se necessário efetuar o lançamento de ofício dos valores devidos, tudo conforme explicado no termo de verificação fiscal, fls. 58 a 71, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

(...)

003 - RECEITAS DA ATIVIDADE - A PARTIR DO AC 93 RECEITA DA ATIVIDADE

Durante o procedimento de fiscalização constatamos que o contribuinte deixou de encriturar e/ou oferecer à tributação parte de suas receitas derivadas da venda de veículos usados e da prestação de serviços de correspondente bancário junto a bancos e empresas financeiras. Assim, havendo valores de tributos e contribuições não declarados e/ou pagos torna-se necessário efetuar o lançamento de ofício dos valores devidos, tudo conforme explicado no termo de verificação fiscal, fls. 58 a 71, que é parte integrante e indissociável deste auto de infração."

I.2 - DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF (FLS. 58/71). Eis os principais pontos abordados pela Fiscalização. I - DO PROCEDIMENTO FISCAL.

- A ação fiscal teve início em 06/04/2010 quando o representante legal do contribuinte recebeu o Termo de Início de Procedimento Fiscal, no qual eram solicitados livros e informações, notadamente os Livros Diário e Razão ou Livro Caixa. Em 13/04/2010 a empresa apresentou a resposta, juntando cópia do contrato social e da 4a alteração; informando que não possui nenhuma ação judicial referente à matéria tributária proposta contra a União. Em relação aos outros itens solicitou prorrogação pelo prazo de 30 dias. Foi concedida a prorrogação até o dia 13/05/2010 para a apresentação da resposta, conforme fls. 165/181.

- Em 13/05/2010 o contribuinte apresentou outro pedido de prorrogação por 30 dias para apresentar os livros e extratos bancários solicitados. Acrescentou que em 2006 e 2007 o regime de tributação era **lucro presumido**, mas não informou se era regime de caixa ou competência. Face ao pedido do contribuinte e as **informações acerca do extravio dos Livros Fiscais**, foi lavrado o Termo de Intimação nº 1, fls. 182 concedendo prazo até 10/06/2010 para que o contribuinte **reconstituísse sua escrita e apresentasse uma planilha demonstrando as receitas com vendas de veículos próprios novos e usados; vendas de veículos em consignação; receitas de intermediação de financiamentos e outras receitas** (especificando as significativas), bem como apresentasse **planilha discriminando os veículos usados vendidos, informando valor e data da aquisição do veículo, o valor e a data de sua venda**. Em 14/06/2010 novo pedido de prorrogação foi apresentado, sendo deferido a prazo até 23/06/2010, fls. 182/185.

- Em 24/06/2010 a empresa apresentou novo pedido de prorrogação, afirmando que no intuito de atender a intimação da Receita Federal, "vem esclarecer que na falta de localização dos livros solicitados está providenciando a reconstituição dos dados contábeis e fiscais através da movimentação financeira mensal refletida nos extratos bancários junto às respectivas instituições financeiras. No intuito de buscar as informações de maneira concisa, solicitamos novamente a prorrogação do prazo, tendo em vista o volume de informações e documentos exigidos na intimação"

- Nesta mesma data foi entregue ao contribuinte o Termo de Reintimação nº 01, concedendo prazo até 14/07/2010 para apresentar a resposta ao Termo de Intimação nº 1. Em 24/07/2010, o contribuinte apresentou o Livro-Caixa referente

ao ano-calendário de 2006, fls. 389 a 434 e planilhas referentes aos meses de 2006 contendo a relação dos veículos vendidos, fls. 95/126, o custo de aquisição e o valor de venda, além do chamado "retorno", isto é, o valor pago pelas empresas financeiras pelo serviço prestado pela empresa na captação e processamento do pedido de financiamento/arrendamento do veículo. Foi concedido prazo até 23/08/2010 para a apresentação dos documentos referentes ao ano de 2007, fls. 186 a 187.

- Em 23/08/2010 o contribuinte apresentou novo pedido de prorrogação por 30 dias. Face ao pedido foi entregue Termo de Reintimação nº 2, intimando o contribuinte a entregar os documentos relativos ao ano de 2007 até o dia 08/09/2010. Nesta data foram apresentadas as planilhas referentes aos veículos vendidos em 2007, fls. 127 a 164, mas não apresentou o Livro Caixa. Assim sendo, foi entregue ao contribuinte o Termo de Reintimação nº 3 intimando-o a refazer a escrita relativa ao ano de 2007 até o dia 20/09/2010. Em 28/09/2010 foi entregue pelo contribuinte o Livro Caixa relativo ao ano de 2007, fls 435 a 483.

- Após analisar as planilhas relativas aos veículos vendidos, que incluíam a margem obtida na venda, seja de veículos próprios, seja de veículos em consignação, bem como informações acerca do "retorno" pago pelas financeiras, concluímos pela existência de algumas imprecisões na referida planilha. Assim, em 04/11/2010, foi o contribuinte intimado, através do Termo de Intimação nº 4, a reapresentar a planilha citada, sendo concedido prazo até 17/11/2010. Nesta data o contribuinte apresentou pedido de prorrogação por 30 dias e a devolução dos livros Caixa para fins de conferência. O pedido foi indeferido, visto que o contribuinte teve mais de 6 (seis) meses para refazer seus livros, conferir suas vendas e produzir a planilha com as informações sobre os veículos vendidos. Além disso, os Livros-Caixa foram escriturados de forma eletrônica tendo o contribuinte os registros originais dos mesmos, sendo, pois, dispensável a devolução dos livros. Assim, concluímos que o pedido era totalmente descabido, sendo indeferido, fls. 192 a 193.

- **Após analisar as planilhas apresentadas pelo contribuinte e considerando que estas apresentavam inexatidões, concluímos ser necessária a realização de uma circularização junto as empresas que declararam pagamentos em favor da fiscalizada.** Assim sendo, foram enviados termos de intimação solicitando às fontes pagadoras que: justificassem os pagamentos efetuados à Fernandes Raso nos anos-calendário de 2006 e 2007, conforme declarado em DIRF, juntando cópia da documentação comprobatória (notas fiscais, recibos, etc); apresentassem uma planilha contendo as datas de liquidação das faturas, valores brutos das prestações de serviço; valores de impostos e contribuições retidos em fonte e, ainda, caso os pagamentos fossem decorrentes de prestação de serviço pela Fernandes Raso na captação de financiamentos, leasing, etc, apresentassem uma planilha indicando a placa dos veículos que foram financiados/arrendados e os valores creditados em favor de Fernandes Raso, seja a título de comissão/retorno, etc, seja a título de transferência do valor financiado/arrendado.

- As instituições financeiras diligenciadas responderam aos termos de intimação indicando os pagamentos efetuados à diligenciada, conforme fls. 196 a 388, sendo que a BV Financeira não indicou a placa dos veículos financiados.

- A fiscalização teve problemas em obter as informações das duas empresas do grupo Santander (Santander Leasing e Banco Abn Amro Real), mas após diversos contatos conseguimos que fossem prestadas melhores informações. Em suas primeiras respostas este grupo encaminhava as planilhas de forma digital e

juntava em uma única planilha informações das duas empresas. Assim, em resposta datada de 13/12/2010 código Santander VR 78000000034031, fls. 328, afirmou que as informações do Santander Leasing poderiam ser obtidas na planilha apresentada filtrando-se as informações constante da coluna "empresa" com o código 013, consequentemente as informações do banco Abn Amro Real estavam nas linhas em que o código da empresa era 002. Efetuado o filtro na planilha somente para as informações desta empresa "013", constatamos que as informações estavam completas, isto é, os valores das comissões pagas pelas prestações de serviços, os veículos financiados e a placas destes veículos foram todas compatíveis com as informações constantes da DIRF. Por outro lado, as informações do Banco Abn Amro Real estavam incompletas e permaneceram incompletas em relação à identificação dos veículos financiados. Porém, a empresa enviou, fls. 345 a 368, cópia dos relatórios indicando os pagamentos efetuados à fiscalizada, comprovando o efetivo pagamento dos valores indicados nas DIRF. Enviou planilhas complementares que indicaram mais alguns veículos financiados, mas não todos. Apesar disso, a grande maioria dos veículos financiados pelo Banco Abn Amro Real foram identificados, o que possibilitou o cruzamento das informações com aquelas prestadas pela fiscalizada, fls. 331 a 388.

II - DA TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS DE VEÍCULOS USADOS.

- A empresa fiscalizada foi constituída em 1996 e tem por objeto social a "intermediação, corretagem e estacionamento de veículos automotores e o comércio varejista de veículos novos e usados", conforme cláusula 2a do contrato social e alterações, fls. 167 a 176.

- A fiscalizada entregou suas D1PJ relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007 pelo lucro presumido e efetuou os recolhimentos nesta forma de apuração do lucro. Logo é válida sua opção por esta forma de tribulação.

- Por outro lado, afirmou em suas solicitações de prazo para a apresentação do livro caixa que o livro original havia se extraviado e que iria recompor o livro a partir dos extratos bancários. Os Livros-Caixa dos anos de 2006 e 2007 foram recompostos e os extratos contendo toda sua movimentação bancária foram apresentados. Dessa forma é possível se verificar a movimentação financeira da empresa, sendo desnecessário arbitrar-se o lucro.

- Nos Livros-Caixa escriturados a fiscalizada tratou todos os veículos comercializados como se tivessem sido comprados e posteriormente vendidos, **não havendo operações de venda sob consignação**. No mesmo sentido, deixou de identificar na planilha apresentada à fiscalização quais veículos haviam sido comercializados sob consignação e quais tinham sido objeto de compra e venda.

- O tratamento tributário das operações de compra e venda de veículos usados é diferenciado por imposição do legislador ordinário, conforme o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, assim redigido:

"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.

Parágrafo único. 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.
" (negritamos)

- A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, regulamentou este dispositivo legal. O art. 2º da citada IN assim dispõe:

"Art. 2º. Nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, o valor a ser computado na determinação mensal das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, pagos por estimativa, da contribuição para o PIS/PASEP e da contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 1º Na determinação das bases de cálculo de que trata este artigo será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 2º. O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata esta Instrução Normativa, é o preço ajustado entre as partes.

Art. 3º. A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os demonstrativos de apuração das bases de cálculo a que se refere o artigo anterior.

Art. 4º. As disposições desta Instrução Normativa aplicam-se exclusivamente para efeitos tributários. " (negritamos)

- Em relação à CSLL, há que se registrar o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004:

(...)

- Em relação ao PIS e à Cofins, assim dispõe a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002:

(...)

- Da análise da legislação, conclui-se que o contribuinte tem a opção de equiparar, para fins de tributação, as operações de compra e venda de veículos usados às operações de vendas sob consignação. Porém, para que esta faculdade seja validamente exercida são necessários dois requisitos:

1- Emitir nota fiscal de entrada quando da aquisição do veículo, contendo o valor de sua aquisição, e nota fiscal de venda, contendo o valor da operação quando da venda do veículo; e

2- Manter em boa guarda os demonstrativos de apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições apurados com base no permissivo legal.

- Os requisitos legais para uma opção válida justificam-se pela especificidade e excepcionalidade do tratamento previsto em Lei. Assim, a emissão das notas fiscais de entrada e saída dos veículos e sua apresentação quando requisitada pela Receita Federal é requisito fundamental para a manutenção da

tributação pela sistemática instituída pelo art. 5º da Lei 9.716/1988, não podendo ser aceita à equiparação adotada pelo citado regime se as notas fiscais não tiverem sido emitidas.

- Deve-se, ainda, considerar que a manutenção em boa guarda das notas fiscais é também necessária, porque a partir delas poder-se-ia reconstituir, em um procedimento de fiscalização, a base de cálculo dos tributos nas citadas operações na excepcionalidade de perda dos demonstrativos elaborados pelo contribuinte nos períodos de apuração determinados pela legislação.

- Portanto, não tendo o contribuinte apresentado as notas fiscais de entrada e saída dos veículos vendidos; não ter mantido em boa guarda estas notas fiscais; bem como, não ter comprovado se ao menos tais notas fiscais foram emitidas, não é possível aplicar ao contribuinte, para fins de tributação pelo 1RPJ e demais tributos, o regime disposto no art. 5º da Lei 9.716/1988, sendo-lhe aplicável a regra geral de tributação das empresas optantes pelo lucro presumido, conforme disposto no caput do art. 518 e 519 do RIR/99.

(...)

- Isto é, o lucro presumido do contribuinte será apurado pela aplicação do coeficiente de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta advinda da venda de veículos, desprezando-se assim, o custo de aquisição dos veículos usados vendidos.

- Da mesma forma deve ser aplicado, para fins de tributação pela CSLL, o disposto nos art. 88 e 89 da Instrução Normativa SRF nº 390 de 30/01/2004 (...).

(...)

- Ou seja, é aplicável à tributação pela CSLL o coeficiente de 12% sobre a receita bruta advinda da venda de veículos para se apurar a base de cálculo desta contribuição.

- No tocante a tributação para o PIS e para a Cofins, igualmente não são aplicáveis as disposições do art. 10, §§4º a 6º , do Decreto nº 4.524/02, devendo ser aplicado a regra geral da tributação do PIS e da Cofins para os optantes pelo lucro presumido, isto é, as alíquotas de 0,65% e 3% sobre a receita bruta, conforme disposto no art. 8º , II da Lei 10.637/2002 e art. 10, II da Lei 10.833/2003.

III - DAS RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

- O contribuinte além da receitas advindas da venda de veículos usados, também obtém receitas através da prestação de serviços às empresas financeiras e de arrendamento mercantil como correspondente bancário com base no permissivo constante da Resolução nº 3.110/2003 do Banco Central do Brasil.

- Os serviços prestados pela fiscalizada às instituições financeiras eram basicamente a recepção e conferência de pedidos de financiamento e/ou arrendamento mercantil; recepção e conferência de documentos comprobatórios da ficha cadastral dos interessados; prestação de informações aos interessados no financiamento e/ou arrendamento mercantil.

- Considerando a natureza da receita e o disposto no art. 519 do RIR/99, conclui-se que estas receitas devem ser tributadas no lucro presumido utilizando o coeficiente de presunção de 32% {trinta e dois por cento}, conforme inciso III do

referido artigo, visto tratar-se de receitas de prestação de serviço em geral, não lhes sendo aplicável qualquer dos outros percentuais elencados, e também porque a receita da empresa é superior a R\$120.000,00 no ano.

(...)

- Em relação à CSLL aplica-se a regra geral determinadas pelos art. 88 e 89 da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, ou seja, como se trata de prestação de serviço em geral a base de cálculo deve corresponder a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, conforme art. 89, I da referida IN (...)

(...)

- Em relação ao PIS e Cofins estas receitas são tributadas pela regra geral do PIS e Cofins cumulativo a que estão sujeitas as empresas optantes do lucro presumido, isto é, as alíquotas são de 0,65% e 3%, respectivamente.

IV - DA APURAÇÃO DOS VALORES A SEREM LANÇADOS.

- O contribuinte apresentou as DIPJ originais dos exercícios de 2007 e 2008, anos-calendário de 2006 e 2007, com a tributação do lucro de forma presumida. Os valores de IRPJ e CSLL declarados em DCTF, fls. 624 a 698, e recolhidos são idênticos àqueles apurados nas DIPJ e Dacon entregues, fls. 624 a 721.

- Em suas DIPJ informou, para fins de apuração do lucro tributável, receitas sujeitas ao coeficiente de presunção de 8% e receitas sujeitas ao coeficiente de 32%, apurou o lucro tributável e o valor devido e efetuou o recolhimento devido nos exatos valores constantes das DIPJ. Em relação a CSLL informou em 2006 receitas sujeitas ao coeficiente de presunção de 12% e receitas sujeitas ao coeficiente de 32%. Por outro lado, em 2007 informou apenas receitas sujeitas ao coeficiente de 32%. Apurou o valor devido e efetuou o recolhimento nos exatos valores informados na DIPJ.

- Em relação ao PIS e a Cofins, os valores declarados em DCTF destas contribuições correspondem aos valores apurados aplicando-se as alíquotas de 0,65% e 3% sobre as receitas informadas na DIPJ e Dacon.

- Analisando as planilhas elaboradas pela fiscalizada e as informações obtidas junto às empresas que financiaram os veículos vendidos pela fiscalizada e que, também, pagaram por serviços prestados pela fiscalizada, concluímos que houve recolhimento a menor e/ou falta de declaração de valores de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins e que, portanto, devem ser objeto de lançamento de ofício. Para apurar os valores que devem ser objeto de lançamento tomamos os procedimentos descritos a seguir.

- De posse das planilhas elaboradas pela fiscalizada com a identificação dos veículos por ela vendidos, verificamos que seu Livro Caixa foi reconstituído nos exatos termos destas planilhas, isto é, indicando como receita os valores indicados nas planilhas e foram escriturados como objeto de compra e venda todos os veículos elencados nas planilhas. Assim sendo, entendemos que os veículos relacionados na planilha foram efetivamente vendidos pela fiscalizada.

- Como já dito anteriormente, as empresas financeiras diligenciadas informaram o montante das transferências efetuadas à fiscalizada, seja a título de pagamento pelos serviços prestados, seja pelos valores financiados pelos adquirentes dos veículos. As empresas Banco BMG S.A., Itaú Unibanco S.A., Banco Itaucard

S.A., Banco Itauleasing S.A., Santander Leasing S.A. e Banco Abn Amro Real S.A. identificaram as placas dos veículos financiados. Em alguns casos foram identificados os efetivos valores de venda dos veículos e em outros casos somente o valor financiado. No caso das empresas do grupo Itaú (Bancos Itaucard, ItauLeasing, Itaú Unibanco) foi indicado o percentual da entrada efetuada pelo comprador do veículo e a partir deste percentual e do valor financiado foi possível calcular-se o valor de venda do veículo.

- Com o objetivo de identificar possíveis veículos financiados que não constam das planilhas elaboradas pela fiscalizada, efetuamos um cruzamento entre as placas informadas pelas financeiras correspondentes aos veículos financiados com as placas constantes das planilhas elaboradas pela fiscalizada. Foram identificados diversos veículos financiados e, portanto, vendidos pela fiscalizada, que não constam das planilhas por ela entregues à fiscalização.

- Assim, elaboramos as planilhas "**Veículos vendidos financiados e não informados como vendidos**", fls. 80 a 94, cujos valores são receitas omitidas pela empresa, visto que não foram escrituradas em seus Livros-Caixa e/ou informadas à Receita Federal. Tais receitas estão resumidas na planilha "Resumo das vendas de veículos não informadas pelo contribuinte", fls. 82 a 83, e é objeto de uma infração separada no auto de infração. Ressaltamos que, quando o valor da operação de venda foi informado pela empresa diligenciada foi este considerado como valor da receita de venda, do contrário foi considerado o valor financiado, visto que este é o preço mínimo pelo qual o veículo foi vendido e ser esta uma situação mais benéfica ao contribuinte.

- Em relação às receitas de prestação de serviço, utilizamos exclusivamente os valores informados pelas empresas financiadoras de veículos (contratantes dos serviços) e que foram informados em DIRF, fls. 484 a 499, visto que estas empresas informaram as datas dos pagamentos, efetuados via depósito ou transferência eletrônica para as contas-corrente da fiscalizada, sendo possível pelo exame dos extratos bancários da fiscalizada constatar-se o efetivo recebimento destes valores. Os valores da receita de prestação de serviços foram relacionados nas planilhas "Receitas de Prestação de Serviços", fls. 80 a 81, os valores de imposto de renda retido em fonte pelas fontes pagadoras também foram relacionados junto a estas planilhas e serviram para compensar o imposto apurado quando do lançamento, visto que o contribuinte não tinha anteriormente aproveitado este imposto retido. Esta é também uma infração a ser objeto de lançamento no auto de infração.

- Para fins de tributação do IRPJ as receitas a serem consideradas e os valores a serem compensados (IRPJ já pago e retido em fonte) estão resumidas na planilha "IRPJ - Resumo das Receitas a Tributar e Valores a Compensar", fls. 72 a 73, na qual estão discriminadas as receitas sujeitas à tributação pelo lucro presumido com coeficiente de presunção de 8%, isto é o valor das vendas de veículos declaradas (constante das planilhas elaboradas pela fiscalizada) e as receitas omitidas pela fiscalizada. Também, estão discriminadas as receitas sujeitas ao coeficiente de 32%, decorrentes da prestação de serviços; os valores declarados em DCTF e/ou pagos pela fiscalizada que devem ser compensadas no lançamento; e os valores de IRRF retido pelas tomadoras de serviço da fiscalizada, que não foram aproveitados, e que, portanto, devem ser compensados no lançamento de ofício.

- Em relação a CSLL foram elaboradas as planilhas "CSLL - Apuração das Receitas a Tributar e Valores a Compensar", fls. 74 a 75, que discriminam as receitas de vendas de veículos sujeitas ao coeficiente de 12% para apuração da base

de cálculo da CSLL, isto é o valor das vendas de veículos declaradas (constante das planilhas elaboradas pela fiscalizada) e as receitas omitidas pela fiscalizada. Também estão discriminadas as receitas de prestação de serviço sujeitas ao coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo da CSLL, bem como o valor da CSLL declarada em DCTF e/ou paga pela fiscalizada e que devem compensar o valor apurado da CSLL quando do lançamento de ofício.

- Em relação ao PIS e a Cofins, foram elaboradas as planilhas "PIS - Apuração dos Valores a Lançar de Ofício" e "Cofins - Apuração dos Valores a Lançar de Ofício", fls. a 76 a 79, nas quais são apurados os valores de PIS e Cofins a serem lançados. Para tanto, apurou-se o valor devido das contribuições aplicando-se as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre as receitas declaradas ou omitidas da fiscalizada. Do valor apurado descontou-se o valor já declarado em DCTF e/ou pago pela fiscalizada e que deveriam ser descontados de ofício, chegando-se nos valores das contribuições para o PIS e a Cofins a serem lançados de ofício.

- Apurados os valores a serem tributados e as compensações possíveis, efetuamos o lançamento de ofício do IRPJ e de seus reflexos (CSLL, PIS e Cofins) em auto de infração do qual este termo é parte integrante e indissociável.

V - DA MULTA QUALIFICADA.

- A Fiscalizada atua em um ramo de atividade que possui um regime favorecido de tributação, conforme art. 5º da Lei nº 9.516/1998, que lhe permite que o pagamento dos tributos seja efetuado sobre a diferença entre o preço de venda e o preço de compra dos veículos que revende, desde que cumpridos determinados requisitos. Apesar disso, a Fiscalizada omitiu receitas tributáveis em montantes acentuadamente superiores às receitas informadas em suas DIPJ, deixando de recolher IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre estas receitas omitidas. Além disso, não procedeu à escrituração da totalidade desta movimentação em seu Livro Caixa. O contribuinte, também, auferia receitas por prestações de serviços a empresas financeiradoras de veículos e deixou de oferecer à tributação tais valores. Tal procedimento repetiu-se em todos os meses dos anos-calendário de 2006 e 2007, quando informou em suas DIPJ e Dacon receitas em valores bastante inferiores aos realmente auferidos.

- É pacífico na jurisprudência administrativa que a pura omissão de receitas não é motivo de qualificação da multa de ofício. Entretanto, nesta fiscalização a receita omitida é tão superior à informada em sua DIPJ que a única conclusão possível é que a fiscalizada agiu com a intenção deliberada de subtrair do conhecimento da Fazenda Pública o auferimento de receitas sujeitas à tributação.

- Sobre a aplicação de multa nos lançamentos de ofício assim dispõe o art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.488/2007:

(...)

- Assim, dispõe a Lei nº 4.502/1964:

(...)

- O art. 71 da Lei nº 4.502/64 diz que o fato gerador ocorre e o contribuinte mediante artifícios, tenta impedir ou retardar de alguma forma (para

com isso se valer talvez de eventual extinção dos créditos tributários pela decadência), que a autoridade o detecte.

- Verifica-se que a sonegação pode mesmo ser caracterizada com a omissão de operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal, ou mesmo omissão de declaração sobre rendas, bens ou fatos. No caso presente, como acima dito, o contribuinte deixou de declarar receitas auferidas, bem como deixou de pagar os tributos e contribuições sobre essas receitas, e ressalte-se mais uma vez, em índices bastante elevados. O contribuinte quando elaborou as planilhas com os veículos vendidos reconheceu que o ganho nas vendas destes veículos e com as prestações de serviço às empresas financeiras era bastante superior ao informado nas DIPJ e Dacon. Porém, este reconhecimento não foi espontâneo, somente se deu porque estava sob procedimento fiscal, visto que teve logo período até o início da ação fiscal e não tomou qualquer providência para prestar as informações corretas ao fisco ou mesmo efetuar ao correto pagamento dos tributos e contribuições devidos.

- Assim, infere-se que o contribuinte livre e conscientemente direcionou seu agir para impedir ou retardar o conhecimento, por parte das autoridades fazendárias federais, da ocorrência dos fatos geradores. Portanto, fica evidente o intuito de sonegar, como definido no art. 71 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, devendo ser aplicada a multa qualificada sobre os créditos tributários lançados por esta fiscalização, relacionados a todas as infrações apuradas (...).

- Por outro lado, a Lei nº 8.137, de 27/12/90, dispõe que são crimes contra a ordem tributária, (...).

- Logo, tendo o contribuinte omitido informações à administração tributária acerca de suas operações e entregando DIPJ com informações erradas sobre suas receitas com vistas a eximir-se do pagamento de tributos e contribuições incidiu nos tipos legais que definem tais ações como crimes contra a ordem tributária. Dessa forma, esta fiscalização é obrigada pela legislação fiscal a lavrar termo de representação fiscal para fins penais relatando os fatos apurados para que sejam, no tempo certo, tomadas as medidas necessárias.

II - DA IMPUGNAÇÃO.

Tendo sido dele cientificado pessoalmente em 21/03/2011, o sujeito passivo contestou o lançamento em 20/04/2011, mediante o instrumento de fls. 736/758. Adiante compendiam-se suas razões.

I - DA TEMPESTIVIDADE.

- Inicialmente, ressalta a tempestividade da defesa apresentada.

II- RESENHA DOS FATOS.

- A Impugnante destaca as infrações apuradas pela Fiscalização:

- - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE: caracterizada por vendas de veículos financiados junto ao ABN AMRO REAL, BMG S/A, ITAÚ, ITAUCARD, ITAÚ LEASING, SANTANDER LEASING e SAFRA S/A, e não informados como vendidos.

- Informa o Fisco ter constatado que o contribuinte deixou de escriturar ou oferecer à tributação parte de suas RECEITAS DERIVADAS DA VENDA DE VEÍCULOS.

- II.2 - RECEITAS DA ATIVIDADE - RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS: caracterizada por COMISSÕES recebidas em face da venda de veículos financiados junto ao ABN AMRO REAL, BMG S/A, ITAÚ, ITAUCARD, ITAÚ LEASING, SANTANDER LEASING e SAFRA S/A.

- Informou o Fisco ter constatado que o contribuinte deixou de escriturar ou oferecer à tributação parte de suas RECEITAS DERIVADAS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

- II.3 - RECEITAS DA ATIVIDADE - RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS: caracterizada pelas vendas de veículos financiados junto ao ABN AMRO REAL, BMG S/A, ITAÚ, ITAUCARD, ITAÚ LEASING, SANTANDER LEASING e SAFRA S/A.

- Informou o Fisco ter constatado que o contribuinte deixou de oferecer à tributação parte de suas RECEITAS DERIVADAS DA VENDA DE VEÍCULOS.

III- PRELIMINARES.

- DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E EXATIDÃO DO TRIBUTO.

- Alega, no processo administrativo predomina o princípio da verdade material. Ao reclamante não só é facultado levar aos autos novas provas, como é dever da autoridade administrativa utilizar-se de todas as provas e circunstâncias de que tenha conhecimento, ou mesmo manda-las produzir, trazendo-as aos autos, quando sejam capazes de influenciar a decisão.

- Diz, em face do princípio da verdade material, no processo administrativo é, pois, absoluta a preponderância dos fatos sobre os argumentos das partes e sobre a opinião pessoal do julgador. Preponderância da essência sobre a forma.

- DÁ-SE A EXATIDÃO LEGAL DO TRIBUTO QUANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FORMALIZADO CORRESPONDE, RIGOROSAMENTE, À SUBSUNÇÃO DO FATO CONCRETO NA RESPECTIVA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

- Aduz, nesse diapasão, o trabalho fiscal contém ERROS E CONCLUSÕES EQUIVOCADAS que foram levadas a efeito pela fiscalização, penalizando o contribuinte inclusive com a qualificação da multa de ofício. Confira-se:

1) - O trabalho fiscal levou em conta as informações prestadas por instituições financeiras a respeito dos veículos financiados. Concluiu que parte dos veículos vendidos estavam escriturados em Livro Caixa ou faziam parte da planilha elaborada pelo contribuinte. Concluiu também que parte dos veículos financiados não foram informados pelo contribuinte, nem nos Livros Caixa nem nas

planilhas elaboradas pelo contribuinte, caracterizando, em sua opinião, a omissão de receitas.

MAS, os veículos considerados omitidos não são de PROPRIEDADE do contribuinte. Sequer existem nos autos quaisquer provas nesse sentido. É certo que o impugnante possui, dentre outros, como objeto social, a intermediação e corretagem de veículos. Nesse sentido, as informações prestadas pelas instituições financeiras não autorizam concluir que todos os veículos que foram financiados são de propriedade do contribuinte. Informam apenas que foram financiados por intermédio do impugnante e indicam a comissão correspondente obtida.

A prova material para sustentar que alguns dos veículos financiados e não informados como vendidos pertenciam ao impugnante é a PROPRIEDADE DO VEÍCULO.

Por amostragem, o impugnante juntou aos autos os Anexos "A" e "B", relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, contendo os documentos que informam que os veículos objeto da imputação fiscal PERTENCIAM A TERCEIROS.

2)- Pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 165/166), o contribuinte foi intimado a informar, em seu item 5, o regime de tributação adotado nos anos-calendário de 2006 e 2007, competência ou Caixa. Nos anos-calendário de 2006 e 2007 o contribuinte escriturou os Livros Caixa pelo "REGIME DE CAIXA".

Entretanto, ao se examinar as planilhas, dos anos-calendário de 2006 e 2007, elaboradas pela fiscalização e denominadas de VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS (fls. 82/94) constata-se o seguinte:

2.1) - Em relação ao ABN AMRO REAL (fls. 90/94): Na elaboração da planilha a fiscalização considerou a data do pagamento (regime de caixa) e em vez de considerar o valor liberado levou em conta o valor financiado (regime de competência). Constata-se também a tributação de valores em face de veículos apenas indicados pela placa. Nesse caso é absurdo: Tais veículos sequer foram contratados!!!

2.2) - Em relação ao BANCO ITAUCARD (fls. 87/88): Na elaboração da planilha a fiscalização considerou a data do contrato (regime de competência) e em vez de considerar o valor liberado (regime de caixa) levou em conta o valor do bem calculado, ou seja, o valor estimado do bem!!! O erro é grosseiro.

2.3) - Em relação ao BANCO ITAU UNIBANCO (fls. 85): Na elaboração da planilha a fiscalização considerou a data do contrato (regime de competência) e em vez de considerar o valor liberado (regime de caixa) levou em conta o valor do bem calculado, ou seja, o valor estimado do bem!!! O erro é grosseiro.

2.4) - Em relação ao BANCO ITAULEASING (fls. 86): Na elaboração da planilha a fiscalização considerou a data do contrato (regime de competência) e em vez de considerar o valor liberado (regime de caixa) levou em conta o valor do bem calculado, ou seja, o valor estimado do bem!!! O erro é grosseiro.

Afirma-se: as provas trazidas aos autos pela autoridade fiscal estão eivadas pelo vício.

(...)

3) - O contribuinte foi intimado e reintimado a apresentar uma planilha, em relação aos anos-calendário de 2006 e 2007, demonstrando as receitas com vendas de veículos próprios novos e usados; vendas de veículos em consignação; receitas de intermediação de financiamentos e outras receitas, especificando as mais significativas e apresentar planilha discriminando os veículos usados vendidos, informando valor e data da aquisição do veículo, o valor e data de sua venda. O contribuinte apresentou as planilhas de vendas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, conforme fls. 95/126 e 128/164 dos autos.

A Fiscalização circularizou junto às instituições financeiras (fls. 196 a 388) a fim de que fossem justificados os pagamentos que foram efetuados à Fernandes Raso Intermediações Ltda e apresentar planilhas dos pagamentos das comissões e financiamentos, indicando as placas dos veículos objeto do financiamento.

Após as respostas das instituições financeiras a fiscalização intimou o contribuinte a reapresentar as planilhas de vendas dos anos-calendário de 2006 e 2007. Em resposta, o impugnante solicitou à fiscalização a documentação obtida junto a terceiros para que pudesse refazer as planilhas, com certeza e segurança. Entretanto teve seu pedido indeferido pela autoridade fiscal.

O impugnante registra que em momento algum foi solicitado por parte da fiscalização as notas fiscais de entrada de compra de veículos em consignação ou as notas fiscais ou recibos de compra de veículos usados e novos bem como as notas fiscais de saída e relativas às vendas dos veículos ou quaisquer outros documentos fiscal ou contábil emitido pelo contribuinte.

Dessa forma, a autoridade fiscal considerou tributável a receita bruta das vendas de veículos e aplicou em relação ao contribuinte o regime disposto no artigo 518 e 519 do RIR/1999.

(...)

Ora, o contribuinte sempre escriturou as notas de entrada de compra e saída de veículos e emitiu os recibos de compra e vendas de veículos nos anos-calendário de 2006 e 2007. A conclusão da autoridade fiscal não é verdadeira. Na realidade a fiscalização jamais pediu, solicitou ou intimou o contribuinte para que apresentasse tais documentos. Entretanto, os documentos relativos às transações com a compra e venda de veículos sempre existiram e nessa oportunidade foram juntados aos autos, perfazendo os Anexos de nºs. 01 a 12 -Ano-calendário de 2006 e Anexos 01 a 12 - Ano-calendário de 2007.

Isso posto, é possível aplicar ao contribuinte, para fins de tributação pelo IRPJ e demais tributos, o regime disposto no art 5º da Lei 9.716/1988, até porque é mais benéfico e lastreado em lançamento de ofício.

Destarte, não é cabível a tributação das vendas brutas de veículos, mormente quando a fiscalização não carreou para os autos, a prova mínima, de que os documentos em questão já tivessem sido solicitados e negados a sua disponibilização pelo contribuinte.

Os fatos narrados nos itens anteriores confirmam que a fiscalização levada a efeito junto ao contribuinte não procede, devendo os autos de infração lavrados, ser cancelados.

IV- MÉRITO DAS AUTUAÇÕES.

IV.1 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE.

- Diz, o lançamento não procede, pois, os veículos objeto da exação não pertencem ao impugnante, conforme os documentos obtidos por amostragem e contidos nos Anexos "A" e "B" e juntados à presente impugnação. Ademais, a Fiscalização NÃO COMPROVOU COM DOCUMENTOS HÁBEIS que os veículos supostamente não declarados e/ou não escriturados pertençam ao contribuinte.

- Portanto, desde que não comprovado pelo Fisco o efetivo pagamento de aquisição, pelo contribuinte, dos supostos veículos financiados, não autoriza a presunção de omissão de receitas. Da mesma forma, o lançamento da multa qualificada de 150% não procede.

IV.2 - RECEITAS DA ATIVIDADE - RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

- A autoridade fiscal identificou veículos que foram objeto de financiamento junto às instituições financeiras e cujos serviços foram prestados com a intermediação da empresa Fernandes Raso Intermediações Ltda. E mais, as comissões pagas foram informadas pelas instituições bancárias e parte desses valores foi escriturada e/ou declarada.

- Pois bem. Admite-se que o erro aconteceu, MAS, não se pode afirmar de imediato a existência de sonegação fiscal. Ademais, a parte dessas comissões não escrituradas foi verificada pela autoridade fiscal nos Livros Caixa de 2006 e 2007 que foram reconstituídos, baseando-se as informações ali escrituradas somente nos extratos bancários.

- Por outro lado, verifica-se que no ano-calendário de 2006, o contribuinte informou em sua DIPJ/2007 (fls. 707/708), no Demonstrativo do IRPJ e CSLL Retido na Fonte, ficha nº 54 - fls. 09 e 10, a totalidade dos rendimentos da Prestação de Serviços. Ora, trata-se de DECLARAÇÃO INEXATA. Se a intenção do contribuinte era a sonegação fiscal tais informações não teriam sido prestadas. Não foram inseridas em sua DIPJ/2007 informações incorretas. Não se revelou assim a intenção dolosa. Trata-se de omissão de receitas simples, que não está sujeita à qualificação da multa de ofício.

- A jurisprudência administrativa já pacificou que a simples omissão de receitas e/ou declaração inexata, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

IV.3 - RECEITAS DA ATIVIDADE - RECEITA BRUTA MENSAL SOBRE A VENDA DE VEÍCULOS.

- Acontece que o contribuinte possui, em sua maioria, as notas fiscais de entrada e saída de veículos, nos termos da legislação tributária. Nesse sentido, juntou ao processo os Anexos nºs 01 a 12 - Ano-calendário 2006 e Anexos nºs 01 a 12 - Ano-calendário 2007.

- Admiti-se que, havendo valores de tributos e contribuições escriturados e não pagos torna-se necessário efetuar o lançamento de ofício dos valores devidos. Assim, o lançamento na forma em que foi produzido deve ser cancelado e realizado novo lançamento de ofício, na forma preconizada pelo art. 5º da Lei 9.716/1988, inclusive por ser mais benéfico ao contribuinte.

IV.3.1 - DA TRIBUTAÇÃO DAS VENDAS DE VEÍCULOS USADOS

- ANOS-CALENDÁRIO DE 2006 E 2007.

- Diz, no que toca ao art. 5º da Lei nº 9.716/1998, a Lei em questão não exige do contribuinte que os veículos sejam adquiridos e vendidos sob consignação. Ela equipara a compra e venda de veículos automotores, para efeitos tributários, como operação de consignação, ou seja, tributa-se a diferença entre o preço de venda e o preço de custo.

- Admite-se aqui que os Livros-caixa apresentados pelo contribuinte contém erros, que são escusáveis, em razão da reconstituição dos mesmos estar baseada nos extratos bancários. Nesse sentido, as planilhas entregues à Fiscalização também contém erros, sejam de valores indicativos da compra e/ou da venda, sejam de veículos informados como sendo de propriedade da empresa, porém, não localizadas as suas aquisições. Entretanto, os documentos juntados nos Anexos de nºs 01 a 12 de 2006 e 01 a 12 de 2007 referem-se aos veículos automotores adquiridos e vendidos e lastreiam todas as transações efetuadas pelo contribuinte nos autos em questão. Dessa forma, os Livros-Caixa reconstituídos bem como as planilhas apresentadas ficam retificados pelos documentos apresentados nessa impugnação.

IV.3.2 - DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E DE SAÍDA.

- Os requisitos para que a faculdade de equiparação, para fins de tributação, seja validamente exercida é a emissão da Nota Fiscal de Entrada e Saída, contendo os valores da operação. A fiscalização entende que não pode ser aceita a equiparação adotada pelo citado regime se as notas não tiverem sido emitidas.

- O contribuinte não concorda com o posicionamento da autoridade fiscal.

- O art. 5º e seu parágrafo único da Li 9.716/1998 é base legal que por ficção jurídica, equiparou os contratos de compra e venda mercantil de veículos usados ao de consignação quando praticados por pessoas jurídicas que tenham formalmente declarado esse objeto social, em seus atos constitutivos. Esses são os destinatários da norma. Esse requisito é essencial e é complementado pela comprovação de que sua atividade é exercida nesse mercado. Os requisitos acessórios são a emissão da nota fiscal de entrada e saída. Tais documentos servem para comprovar que o veículo que entrou é o mesmo que saiu, visto que veículos automotores são bens móveis não fungíveis.

- Nesse sentido, face ao Imposto de Renda, pode-se afirmar que os recibos e as notas fiscais de compra de veículos bem com os recibos e os contratos de compra e venda levam ao mesmo resultado.

- Urge destacar o seguinte ponto: documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo, para efeito da legislação do imposto de renda.

- Nas operações de compra e venda mercantil de veículos automotores, embora a compra e venda esteja perfeita e acabada, como contrato consensual, para que ele seja cumprido é necessária a transferência do domínio o que se faz com a entrega da mercadoria. Note-se que a emissão da nota fiscal, embora necessária para o cumprimento da obrigação do vendedor, não é elemento constitutivo da compra e venda.

- Na realidade, a exigência de emissão de nota fiscal como instrumento de controle do imposto de renda é elemento estranho à sua sistemática. Foi introduzido pela lei em questão como um esforço para combater a sonegação desse tributo e de contribuições através de multa (art. 2º), draconiana, diga-se de passagem, e autorizar a tributação com base em novas formas de presunção de omissão de receitas se, além de falta da referida nota, não for emitido recibo ou documento equivalente, e não se poder determinar a operação ou operações em que houve a omissão (arts. 6º e 9º).

- E isso porque, mesmo que não tenha havido emissão de nota fiscal, pode ter havido emissão de outro documento que sirva para a escrituração da receita e determinação do fato gerador do imposto de renda (art. 43 do CTN), que não se confunde com o fato gerador do imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) ou o Imposto de Circulação de Mercadorias (ICMS), que pressupõe, necessariamente, a saída de mercadoria ou a prestação de serviços sem emissão de nota fiscal ou documento equivalente.

- O legislador transplantou exigência de documento fiscal próprio do IPI e ICMS, para o imposto de renda, de modo que não se pode aplicar esse tratamento sem ter em linha de conta a especificidade desse imposto (IR).

- Assim, a não emissão de Nota Fiscal, por si só, não caracteriza omissão de receita, ante os recibos ou outros documentos emitidos pelo sujeito passivo (contrato de compra e venda) onde sejam consignadas suas receitas, cabendo ao fisco a prova da não contabilização de receita constatada e referenciada em outro documento que não a nota fiscal.

- Também, no silêncio da manifestação da autoridade, prevista no artigo 1º, § 2º, da Lei nº 8.846/94, se o contribuinte utiliza outro documento equivalente que sirva à escrituração da receita e determinação do fato gerador do imposto de renda (CTN, art. 43), estará satisfeito o requisito contido no parágrafo único, do art. 5º da Lei nº 9.716/98. Se válida a exceção face às notas fiscais de saída o mesmo entendimento se aplica às notas fiscais de entrada.

- Nesse contexto, o Impugnante requer sejam acolhidas as aquisições e vendas de veículos automotores sem a emissão das respectivas notas fiscais de entrada e saída, em que pese a emissão de recibos de compra e recibos de venda ou contrato de compra e venda de veículos. Isto porque, na sistemática do imposto de renda, os recibos, contratos de compra e venda e outros documentos equivalentes, desde que comprovadas as operações que lhe deram causa, suprem validamente a falta de emissão das respectivas notas fiscais de entrada e saída, afetas à atividade de compra e venda de veículos automotores.

IV.3.3 - ÔNUS DA PROVA.

- Cita ementas de acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

- Alega, combinando o disposto na legislação tributária e a jurisprudência administrativa e considerando-se as peças dos autos, no âmbito tributário, ao Fisco caberia o ÔNUS DA PROVA da imputação perpetrada, volvendo-se para a pesquisa da verdade na averiguação aguda dos fatos.

- Entretanto, os fundamentos e as razões do Fisco não justificaram de maneira irrefutável a existência da infração, pois, os documentos inequívocos trazidos à colação pelo Impugnante provam fatos, OU AO MENOS COLOCA EM DÚVIDA A FORÇA

PROBANTE DOS INDÍCIOS APONTADOS PELO FISCO.

- Ineficaz, pois, a pretensão fiscal e punitiva (multa qualificada).

- Diz, contudo, a Impugnante se desincumbiu do seu ÔNUS PROBATÓRIO, quando trouxe aos autos os elementos que justificam o seu direito líquido e certo de se beneficiar da equiparação prevista no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998. Não se pode imaginar de forma açodada que os valores das vendas de veículos sejam tributados a forma prevista dos artigos 518 e 519 do RIR/99, sem que haja antes uma investigação mais aprofundada de todos os fatos que circunstanciaram as operações.

V. - DA MULTA QUALIFICADA - FRAUDE E SONEGAÇÃO FISCAL NÃO COMPROVADA. IMPOSSIBILIDADE DE AGRAVAMENTO.

- A Impugnante discorda do entendimento do Fisco utilizado para qualificar a multa de ofício. Vejamos:

1) - Não restou comprovada, em sua totalidade, a omissão de receitas e 2) - Não restou comprovado o evidente intuito de fraude.

Em primeiro, porque em relação às vendas de veículos financiados e não declarados o contribuinte comprovou com documentos hábeis e idôneos a improcedência da acusação, trazendo aos autos os Anexos "A" e "B", contendo os documentos que atestam a propriedade daqueles veículos por terceiros.

Em segundo, somente parte das receitas decorrentes da prestação de serviços deixou de ser oferecida à tributação. Nesse sentido, não há que se falar em intenção dolosa, pois, o contribuinte informou em sua DIPJ/2007, a totalidade dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços. Tratase, à evidência dos fatos, de declaração inexata. Ora, o preceito da lei pune com a multa qualificada a omissão de informação e não a declaração incorreta.

Em terceiro, porque em relação aos veículos constantes das planilhas entregues à Fiscalização, tais veículos estavam escriturados em seu Livro-Caixa. A omissão seria dolosa se os mesmos sequer estivessem escriturados. Tal fato entretanto não ocorreu. Em que pese algumas das informações prestadas estarem sendo retificadas na presente impugnação, com a juntada da documentação constante dos Anexos de nºs 01 a 12 de 2006 e Anexos de nºs 01 a 12 de 2007, tal fato também não configura o evidente intuito de fraude, não comprovado pela Fiscalização.

- A jurisprudência, não só administrativa como também a judicial, consagra o entendimento de que a fraude deve ser provada com elementos seguros de provas, sendo insuficientes indícios ou meras suspeitas para autorizar a majoração da penalidade aplicada. A falta de declaração, a simples omissão de receitas ou a prestação de declaração inexata, por si só, não justifica a adoção de multa qualificada.

- Com efeito, não há QUALQUER prova CONCRETA e inequívoca de sonegação, fraude ou conluio, a justificar a aplicação da multa qualificada aplicada nos autos de infração IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Não pode prevalecer, pois, o entendimento da autoridade fiscal.

VI - DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DA CSLL, PIS E COFINS.

- Os autos de infração lavrados em face da CSLL, PIS e COFINS decorrem dos mesmos fundamentos que serviram de base para o lançamento do IRPJ. Assim, o decidido neste deve ser aplicado naqueles.

VII - PEDIDOS FINAIS.

- Em face de todo o exposto, requer a Impugnante seja acolhida a sua defesa, determinando-se o CANCELAMENTO INTEGRAL dos Autos de Infração datados de 21/03/2011, relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, em face dos vários fundamentos expostos acima.

- A presente impugnação fiscal contém 26 (vinte e seis) anexos, identificados da seguinte forma: "A" - ano-calendário 2006; "B" - ano-calendário 2007; 01 ao 12 - ano-calendário de 2006 e 01 ao 12 - ano-calendário de 2007.

III - DAS DILIGÊNCIAS REALIZADAS.

Por meio da Resolução nº 2.001.407, da 2º Turma/DRJ/BHE, de 14 de junho de 2011 (documento de fls. 5356/5371), o julgamento do processo foi convertido em diligência para verificar-se as inconsistências apontadas pela defesa que anexou aos autos os documentos de fls. 917 a 5354.

Abaixo, transcreve-se os principais pontos da aludida Resolução:

"RESOLUÇÃO 2.001.407 - 2a Turma da DRJ/BHE.

(...)

Fundamentalmente, como se vê, a Fiscalização desconsiderou o regime tributário aplicável às operações de compra e venda de veículos usados, por força do disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, e demais atos normativos devidamente evidenciados no TVF, ao argumento que não lhe foram apresentadas as notas fiscais de entrada e saída dos veículos vendidos, não mantidas em boa guarda pelo contribuinte, nem havendo comprovação se ao menos tais notas fiscais foram emitidas.

Contudo, na defesa, o Impugnante, afirmando que sempre escriturou as notas de entrada de compra e saída de veículos e emitiu os recibos de compra e vendas de veículos nos anos-calendário de 2006 e 2007, combateu a conclusão fiscal e juntou aos autos os documentos relativos às transações com a compra e venda de veículos, notadamente, os constantes dos Anexos de 01 a 12, do Ano-calendário de 2006; e Anexos de 01 a 12, do Ano-calendário de 2007 (documentos a partir das fls. 917 até 5354).

Diante disso, defendeu a aplicação, para fins de tributação pelo IRPJ e demais tributos, do regime disposto no art 5º da Lei 9.716/1988.

Ainda, o Impugnante, em relação às receitas omitidas levantadas pela Fiscalização com base nas informações prestadas pelas instituições financeiras, que os veículos considerados, para tanto, não são de propriedade dele. Mas que, exercendo a atividade de intermediação e corretagem de veículos, esses foram financiados por intermédio dele, que obteve a comissão correspondente.

Nesse sentido, explica que, por amostragem, juntou aos autos os Anexos "A" e "B" (documentos de fls. 770/916), relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007, contendo os documentos que informam que os veículos objeto da imputação fiscal PERTENCIAM A TERCEIROS.

Mais ainda, o Impugnante apontou supostos equívocos cometidos pela Fiscalização nas planilhas, dos anos-calendário de 2006 e 2007, denominadas de VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS

COMO VENDIDOS (fls. 82/94). Os aventados erros foram indicados nos sub-itens "2.1 a 2.4", da sua defesa. Logo, em resumo:

(i) a defesa juntou aos autos, aproximadamente, 4 mil documentos, dentre os quais contratos e notas fiscais de

entrada e saída de veículos, documentos esses não analisados pela Fiscalização no curso do procedimento fiscal;

(ii) a legislação fiscal, notadamente, o art. 5º, da Lei nº

9.716, de 1988, e demais atos normativos (devidamente evidenciados no TVF), permite que as empresas que tenham como objetivo social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores regime especial de tributação equiparando a compra e venda desses bens às operações de consignação, exigindo, para tanto, a emissão de notas fiscais de entrada e saída;

(iii) em relação às omissões de receitas apuradas em razão

das informações prestadas pelas instituições financeiras, a defesa além de apontar incongruências nos demonstrativos fiscais, alegou que o contribuinte efetuou mera intermediação, auferindo comissão por tal serviço e que os veículos objeto da imputação fiscal PERTENCIAM A TERCEIROS;

(iv) para provar o alegado no item anterior, salienta que

juntou, por amostragem, aos autos os Anexos "A" e "B" -documentos de fls. 770/916.

A propósito, considerando que a questão posta nos autos envolve, além do contrato típico de compra e venda de veículos, a comercialização de veículos em consignação, vale trazer à tona os conceitos explicitados na Solução de Consulta nº 1, SRRF09/Disit, de 13 de janeiro de 2010, acerca de duas modalidades obrigatoriais básicas: contrato de comissão e contrato estimatório. Senão vejamos.

"SOLUÇÃO DE CONSULTA N 1, SRRF09/DISIT, de 13 de janeiro de 2010.

(...)

DO CONTRATO DE COMISSÃO

Também chamado de "consignação por comissão" ou "comissão mercantil", é regulado pelos arts. 693 a 709 do Código Civil (CC), Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. De acordo com o art. 693 do CC, "o contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente" (sem destaque no original).

(...)

(...) nesses contratos, o comissário age em seu próprio nome, embora à conta do comitente (art. 693 do CC). Ademais, "o comissário fica diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar, sem que estas tenham ação contra o comitente, nem este contra elas, salvo se o comissário ceder seus direitos a qualquer das partes" (art. 694 do CC).

Por essas características, fica claro que o contrato de comissão não se confunde com a mera intermediação de negócios. Afinal, "o intermediário é a pessoa que se coloca entre duas outras para realizar entre elas um contrato" (REQUIÃO, Rubens. Do representante comercial. 5a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 77), ao passo que o comissário, como visto acima, age em seu próprio nome e fica diretamente obrigado perante os adquirentes.

"O comissionário contrata em nome próprio: insere-se no suporte fático, manifestando a vontade e faz-se inserir como figurante no próprio negócio jurídico." (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 43, p. 284 - destaque do original.)

"Contrato de comissão é aquele pelo qual uma das partes, pessoa natural ou jurídica, o comissário, obriga-se a realizar atos ou negócios em favor de outra, o comitente, segundo instruções deste, porém no próprio nome do comissário. Este se obriga, portanto, perante terceiros em seu próprio nome. O comissário figura no contrato com terceiros como parte, podendo quedar-se desconhecido o comitente, se assim for conveniente. Geralmente, o comissário omite o nome do comitente, porque opera em nome próprio, mas pode ocorrer que haja interesse mercadológico na divulgação do comitente, como fator de dinamização das vendas ou negócios em geral." (VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. 8a ed.

São Paulo: Atlas, 2008. v. 3, p. 283)

"A comissão é o contrato pelo qual uma pessoa (comissário ou comissionário) adquire ou vende bens, em seu próprio nome e responsabilidade, mas por ordem e

por conta de outrem (comitente), em troca de certa remuneração, obrigando-se para com terceiros com quem contrata (CC, art. 694). O comissário contratará diretamente com terceiros em seu nome, ou no de sua firma comercial, vinculando-se obrigacionalmente, respondendo por todas as obrigações assumidas; logo, as pessoas com quem contratar não poderão acionar o comitente, que também não poderá acioná-las, a não ser que o comissário tenha cedido seus direitos a qualquer uma delas (ao comitente ou àqueles com quem efetivou negócio)." (DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 3, p. 481 - destaque nossos.)

"A peculiaridade do contrato de comissão está em que o comissário, agindo por conta do comitente, todavia não atua em nome deste. Nas relações com terceiros não tem o comissário necessidade de declinar o nome do comitente. Decline-o ou não, responde o comissário perante terceiros: as pretensões destes dirigem-se imediatamente contra o comissário e não contra o comitente." (FALCÃO, Amilcar de Araújo. O conceito de consignação como fato gerador do Imposto de Vendas e Consignações. Revista de Direito Administrativo, v. 62, p. 33, out./dez. 1960.)

(...)

Novamente de acordo com a Cosit, entende-se que a atividade exercida pelo comissário é um serviço (nesse sentido, DINIZ, op. cit., v. 3, p. 486). Tanto que o art. 703 do CC dispõe que "ainda que tenha dado motivo à dispensa, terá o comissário direito a ser remunerado pelos serviços úteis prestados ao comitente, ressalvado a este o direito de exigir daquele os prejuízos sofridos" (sem destaque no original). Ou seja, trata-se mesmo de um serviço e não de duas vendas, ao contrário do que ocorre no contrato estimatório:

"A lei 187 prevê duas hipóteses diferentes nos arts. 8º e 9º, que podem ser designadas respectivamente consignação por comissão e consignação por venda. No primeiro caso (art. 8º) o consignante remete a mercadoria ao consignatário para que este a venda por conta e ordem do consignante, ao preço previamente fixado por este, ficando com direito apenas a uma comissão pelo serviço prestado e devendo prestar contas ao consignante pelo total do preço da venda: nesta hipótese ocorre somente uma venda, do consignante ao comprador, porquanto o consignatário é simples representante ou comissário do vendedor consignante (...)." (SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952. p. 380 - destaque nosso.)

"Não significa isso que na comissão mercantil haja duas vendas, uma do comitente ao comissário e outra do comissário a terceiros. A operação é uma só. O comissário não tem a propriedade, o domínio da mercadoria que lhe é entregue pelo comitente: admitir-se venda autônoma feita pelo comissário seria conceber a configuração de uma venda a non domino, por alguém que não tem a propriedade do bem vendido." (FALCÃO, loc. cit.)

(...)

Como já foi visto, nos itens anteriores, além de a atividade em questão ser um serviço, o art. 693 do CC deixa claro que a venda mediante comissão é feita pelo comissário "à conta do comitente".

(...)

DO CONTRATO ESTIMATÓRIO

Também chamado de "consignação por vendas" ou "consignação mercantil", é regulado pelos arts. 534 a 537 do CC. De acordo com o art.

534 do CC, "pelo contrato estimatório, o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada".

Como bem observa a Cosit, o artigo não parte da premissa de que o consignatário tem a livre disposição da coisa consignada. Ao contrário, fica ele "autorizado" a vender a coisa. O titular de um direito não fica autorizado a exercê-lo, simplesmente o exerce. Será que isso autoriza a considerar esse contrato como de mera intermediação (...)

A resposta poderia ser afirmativa, se entendêssemos que, no contrato estimatório, o adquirente o compra diretamente do consignante.

Todavia, sinalizando em sentido contrário à mera intermediação, a doutrina entende que, no contrato estimatório, o consignatário atua em nome e conta próprios:

"O contrato estimatório é o negócio jurídico em que alguém (consignatário) recebe de outrem (consignante) bens móveis, ficando autorizado a vendê-los, em nome próprio, a terceiro, obrigando-se a pagar um preço estimado previamente, se não restituir as coisas consignadas dentro do prazo ajustado (CC, art. 534)." (DINIZ, op. cit., v. 2, p. 4 - destaque nosso.)

"Embora apresente afinidades com o mandato, o consignatário não representa o consignante na venda, de modo que atua em nome próprio com relação a terceiro. A consignação é irrelevante e estranha a este último." (VENOSA, op. cit., v. 3, p. 91.)

"Autorização pode ser confundida com outorga de poderes, que se dá no mandato ou na representação. Mas, como salientamos, não há outorga de qualquer poder nem representação no contrato estimatório. O consignatário atua perante terceiros como se fosse o real proprietário das coisas, porque exerce em nome próprio e não como representante do consignante o poder de disposição que lhe foi regularmente transferido." (LÔBO, Paulo Luiz Netto. Comentários ao Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 6, p. 251 - destaque nossos.)

"Entende-se por consignação mercantil o contrato pelo qual uma pessoa - consignador ou consignante, entrega a outra - consignatário, mercadorias, a fim de que esta última as venda por conta própria e em seu próprio nome, prestando o consignatário ao consignante o preço entre ambos ajustado para a operação, qualquer que seja o valor alcançado pela venda feita a terceiros." (FALCÃO, op. cit., p. 34 - destaque nosso)

Como atua em seu próprio nome e conta, o consignatário é mais que um mero intermediário. Seria intermediação se sua atuação se restringisse a pôr em contato adquirente e vendedor:

"Se A incumbe C de interpor-se, em contatos com B, para a conclusão de determinado negócio jurídico bilateral entre A e B, sendo a sua atividade no exclusivo interesse de A, que lhe prestará a remuneração, se concluído o negócio jurídico, há contrato de intermediação (...)." (PONTES DE MIRANDA, Francisco

Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3a ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 43, p. 243 - destaque nosso.)

Destarte, como se trata de algo mais que uma mera intermediação, é facultado às pessoas jurídicas que vendem veículos mediante contrato estimatório (arts. 534 a 537 do CC) o ingresso no Simples Nacional.

Esclarecida a possibilidade de opção, passa-se à questão do Anexo da Lei Complementar nº 123, de 2006, no qual devem ser tributadas as receitas dessa atividade.

De acordo com a doutrina, o objeto do contrato estimatório é um bem, não um serviço:

"O contrato estimatório é inconfundível com o contrato de comissão (...). Na comissão de venda há a atividade do comissário como conteúdo, o que de modo nenhum se observa no contrato estimatório. (...) O objeto do contrato estimatório, stricto sensu, é o bem vendível que foi estimado para que o outorgado ou o vendesse (ou o comprasse) ou o restituísse." (PONTES DE MIRANDA, op. cit., t. 39, p. 397 e 406 - destiques nossos.)

Como bem observa a Cosit, a compra e venda de mercadorias difere do contrato estimatório única e tão-somente quanto ao momento da transferência do domínio do bem. Na compra e venda, ela ocorre com a tradição; no contrato estimatório, no momento em que o consignatário vende os bens a terceiro ou decide ficar com eles, pagando ao consignante o preço previamente ajustado. No momento da venda a terceiro dos bens recebidos em consignação, ocorrem duas operações simultâneas de venda: do consignante para o consignatário e deste para o terceiro. Nesse sentido, a doutrina é pacífica:

"Na consignação, o comerciante remete a outro a mercadoria, com a menção do preço (por um dos modos por que pode ser determinado), e declara que o consignatário pode adquiri-la por aquele preço, dentro de certo prazo, ou sem prazo (= até que o consignante revogue a declaração à semelhança do que se passa com o mandato). Entende-se que a venda pelo consignatário implica aquisição pelo preço estipulado." (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito cambiário. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3, p. 218.)

"Nesta hipótese, como o consignatário vende em seu próprio nome, ocorrem evidentemente duas vendas simultâneas: uma do consignante ao consignatário e outra do consignatário ao comprador (...)." (SOUZA, loc. cit. - destaque nosso.)

"Há uma maneira de ser íntima, substancial, interior, na consignação mercantil, que lhe dá tipicidade específica. É que nela duas operações de venda transcorrem, quando se completa a operação. No momento em que o consignatário vende a mercadoria a terceiro, automaticamente ele a compra ao consignante." (FALCÃO, op. cit., p. 35 - destaque nosso.)

As duas operações simultâneas de venda que ocorrem no momento da venda a terceiros ficam bem caracterizadas no Ajuste Sinief nº 2, de 9 de dezembro de 1993, que, ao disciplinar procedimentos fiscais a serem observados na prática de operações de consignação mercantil, prevê dupla emissão de nota fiscal de mercadorias, uma pelo consignante, outra pelo consignatário, in verbis:

Cláusula primeira Na saída de mercadoria a título de consignação mercantil:

I - o consignante emitirá nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, o seguinte:

- a) natureza da operação: "Remessa em consignação";

Cláusula terceira Na venda da mercadoria remetida a título de consignação mercantil:

I - o consignatário deverá:

- a) emitir nota fiscal contendo, além dos demais requisitos exigidos, como natureza da operação, a expressão "Venda de mercadoria recebida em consignação";

II - o consignante emitirá nota fiscal, sem destaque do ICMS e do IPI, contendo, além dos demais requisitos exigidos, o seguinte:

- a) natureza da operação: Venda;

Em suma, o tratamento a ser dado é o de venda, não de serviço -aliás, mais um motivo para não considerar a atividade vedada pelo art. 17, inciso XI, da Lei Complementar nº 123, de 2006 (já transcrito acima), que se restringe a serviços"

Então, a venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, é feita em nome próprio, não configurando mera intermediação de negócios. Por sua vez, o contrato de comissão tem por objeto um serviço do comissário, cuja receita auferida é a comissão; já o contrato estimatório recebe o mesmo tratamento da compra e venda.

Relevante, no caso concreto, é que, assim como no contrato típico de compra e venda de veículos, nos outros contratos, seja de comissão ou estimatório, para beneficiar-se do regime especial de tributação de que trata o art. o art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1988, a empresa não se exime de cumprir os requisitos da lei, quais sejam, emitir, em cada operação e nos momentos adequados, as correspondentes notas fiscais de entrada e a de saída dos veículos objeto de comercialização.

Feitas essas considerações, tendo em vista a legislação especial que envolve o caso concreto, as alegações do Impugnante apontando inconsistências no levantamento fiscal e que os documentos juntados aos autos precisam passar pelo crivo da Fiscalização para uma análise mais criteriosa, proponho o retorno do presente processo à DRF de origem para que sejam realizadas diligências, no intuito de:

(a) apurar-se possíveis inconsistências no levantamentos das bases de cálculo tributadas no presente lançamento;

(b) verificadas inconsistências, as bases de cálculo deveram ser refeitas, em sua totalidade, observando-se, além das regras pertinentes à apuração do lucro presumido, o regime especial de tributação previsto no art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1988, nos casos em que existir a documentação prevista em lei (nota fiscal de entrada e saída dos veículos comercializados), seja no contrato típico de compra e venda, seja no de comissão ou seja no estimatório;

(c) e, uma vez elaborado o demonstrativo acima, indicar os valores do imposto e demais contribuições que devem ser mantidos no julgamento.

O resultado das diligências solicitadas deve constar de relatório circunstanciado, que evidencie, se for o caso, os itens acima mencionados, dando-se dele ciência ao contribuinte, com reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para que, em querendo, apresente novas razões de defesa.

IV - RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA.

Feitas as diligências acima solicitadas, a Fiscalização elaborou o "RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA" (documento de fls. 5519/5529), acompanhado dos demonstrativos fiscais de fls. 5530 a 5588.

Abaixo, transcreve-se os principais pontos do aludido Relatório:

"(...)

III - DAS ALEGAÇÕES DO CONTRIBUINTE NA IMPUGNAÇÃO

(...)

2 - EM RELAÇÃO AOS VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS

(...)

O impugnante se confundiu ao dizer que a prova da propriedade de um veículo se faz única e exclusivamente com o Certificado de Registro de Veículo, conforme diz ao juntar alguns destes documentos nos anexos "A" e "B". Os veículos, aeronaves e embarcações são bens móveis que por sua natureza e possíveis usos tem, na forma da legislação, um controle mais rígido por parte do estado. Este controle traduz-se na obrigatoriedade se efetuar o registro da propriedade destes bens em determinados órgãos estatais, Detran, Anac e Capitanias dos Portos.

No caso específico dos veículos automotores, toda vez que é realizada uma alienação, o vendedor deve observar o prazo de 30 dias para efetuar a comunicação de venda ao órgão executivo de trânsito do Estado, no caso o Detran, para que o mesmo possa estar ciente de que este veículo deixou de ser da propriedade do vendedor. Umas das formas de se fazer esta comunicação ao Detran é utilizando-se do "Certificado de Registro de Veículo" que em seu verso contém uma autorização nos seguintes termos: "Autorizo o Departamento Estadual de Trânsito - Detran, transferir o registro deste veículo, para:". Além dessa autorização ainda possui o seguinte aviso: "a) o vendedor se isenta de qualquer responsabilidade administrativa, civil ou criminal a partir da data acima, cabendo ao comprador a imediata transferência de registro do veículo para o seu nome; b) a transferência de registro poderá ser comunicada pelo vendedor, remetendo cópia deste documento ao Detran, após devidamente preenchido e firmado".

Assim, esta obrigatoriedade de se registrar o veículo somente existe porque o estado precisa saber quem é o proprietário do veículo para aplicar sanções administrativas (incluindo as multas de trânsito) e para possíveis casos de responsabilização civil e penal do proprietário.

Segundo o Código Civil de 2002, Lei 10.406/2002, somente o registro de bens imóveis é condição para a aquisição da propriedade, vide art. 1.245 do CC:

(...)

No caso dos bens móveis, são 8 (oito) as formas principais de aquisição da propriedade: usucapião, ocupação, do achado tesouro, tradição, especificação, confusão, comistão e adjunção. Em nenhuma destas formas há o requisito do registro como forma de transferência da propriedade, pelo contrário a propriedade se transfere pela tradição, conforme dispõe o art. 1.267 do CC:

(...)

No caso dos veículos existe a chamada tradição ficta que ocorre quando o vendedor entrega ao comprador as chaves do veículo.

Além disso, é comum no mercado de veículos usados que a venda a um intermediário (pessoa física ou empresa de comércio de veículos usados) ocorra sem que a transferência seja comunicada aos Departamentos de Trânsitos. O contribuinte sabe desta prática, tanto é assim que no "Contrato Particular de Comissão Mercantil", vide página 929, existem dois conjuntos de campos, um identificando o Contratante (alienante) e o segundo identificando o nome que consta do CRV como sendo o proprietário. No "Termo de Compromisso e Responsabilidade", vide página 3145, há um campo para que o alienante, que assina o termo, diga o nome que consta no Registro do Detran como sendo o proprietário do veículo, que pode não ser o do alienante.

Assim, os documentos juntados nos anexos "A" e "B" somente provam uma única coisa, que ocorreu a venda daquele veículo. Fato este admitido pelo impugnante ao dizer que recebeu comissões por ter intermediado os financiamentos aos adquirentes dos veículos.

Entretanto, a atuação do contribuinte não se limitou a de ser mero intermediário na obtenção do financiamento para a venda do veículo, mas efetivamente atuou como vendedor do veículo, seja atuando em nome próprio, seja atuando como consignante, como abaixo demonstraremos.

A cláusula 6 do Contrato de Prestação de Serviços de Intermediário celebrado entre o Banco ABN AMRO REAL S.A e outros e o contribuinte (pág. 339 do processo) dispõe que:

"6. A liberação dos recursos para o pagamento do bem financiado ou do bem objeto de arrendamento mercantil será efetuada mediante cheque cruzado e intransferível, de emissão das CONTRATANTES, a favor do vendedor do bem, ou mediante de titularidade do vendedor do bem" (negritamos) **crédito em conta de depósitos à vista**".

As cláusulas 5 e 8 do Convênio de Negócios Itaured e Outras Avencas, página 304, dispõe que:

5 Objetivo - O Contratante financiará a aquisição ou arrendará veículos comercializados pela Revenda, ao consumidor final, designado Cliente, seu exclusivo critério.

5.1 A **Revenda** prestará serviços ao Contratante de encaminhamento de proposta e controle de documentação para a contratação de financiamento ou arrendamento mercantil, ambos designados operação, e de obtenção e encaminhamento de proposta de adesão a seguro de proteção financeira, designado **seguro**.

5.2) O veículo objeto da operação será de propriedade da Revenda entregue a ela para venda.

8. Liberação dos recursos – O Contratante liberará os recursos referentes às operações em uma

Documento assinado digitalmente conforme o art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.935/94, nas **contas correntes** indicadas no item conforme determinado em cada operação pela Revenda.

Autenticado digitalmente em 11/05/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 11/05/2016
por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 12/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

8.1. Na hipótese 4e contratação de arrendamento mercantil, a Revendedora receberá do Cliente, em nome da contratante, a prestação à vista do valor residual garantido.

8.1 Revenda será titular do valor mencionado no subitem 6.1desobrigando-se da entrega ao Contratante, na hipótese de este creditar apenas o valor referente hipótese de este creditar apenas o valor a diferença entre entre esse valor e o preço de venda do veiculo na conta corrente indicada pela Revenda.

8.1.2, O lançamento a credito na conta corrente da Revenda comprovará a sua entrega pelo Contratante.

8.2. A Revenda, que não correntista do Banco Itaú S/A, arcará com os custos referentes às ordens de crédito utilizadas na liberação dos recursos" (negritamos)

Logo, os veículos financiados pelas instituições financeiras devem pertencer a Contratada (Contribuinte), sendo os valores correspondentes ao financiamento e/ou arrendamento depositados em conta bancária pertencente ao contribuinte.

Nas planilhas "VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS", anexas ao presente relatório, indicamos o banco e a página do processo que mostra o crédito do valor financiado em conta corrente do contribuinte, os extratos foram apresentados pelo contribuinte em resposta ao termo de início de diligência. Em regra, os valores foram creditados na conta mantida no Banco ABN AMRO REAL na data constante da coluna "Data do Contrato" ou "Data de Emissão do Contrato".

Assim, a alegação do contribuinte de que não participou como vendedor dos veículos não encontra amparo nos fatos, visto ser inacreditável que instituições pertencentes a grupo do porte do Santander (ABN AMRO REAL), do ITAÚ e do BMG iriam creditar valores de financiamento de veículos em contas de depósitos de terceiros (no caso o contribuinte) que nada tivesse a ver com a relação negocial e em flagrante desrespeito aos contratos assinados entre estas instituições e o contribuinte e às normas bancárias emanadas pelo Banco Central do Brasil, conforme Resolução Bacen nº 3.110, de 31 de julho de 2003, que trata dos correspondentes bancárias e que no art. 4º, inciso VI que determina que:

Art. 4º Os contratos referentes à prestação de serviços de correspondente nos termos desta Resolução devem incluir cláusulas prevendo:

....

VI – que, nos contratos de empréstimos e de financiamentos, a liberação de recursos deve ser efetuada mediante cheque nominativo, cruzado e intransferível, de emissão da emissão da instituição financeira contratante a favor do beneficiário ou da empresa comercial vendedora, ou crédito em conta de depósitos à vista do beneficiário ou da empresa comercial vendedora; (negritamos)

Concluiu-se dos fatos acima citados que o contribuinte é o beneficiário do valor liberado dos financiamentos e/ou arrendamentos, seja no caso de venda em nome próprio seja como empresa comercial vendedora, no caso em que o veículo lhe foi entregue para venda.

Considerando, em ambas as hipóteses, a inexistência das notas fiscais de entrada e saída dos veículos, não é possível a aplicação do art. 5º da Lei nº 9.716/1998 que permite a equiparação tributária das operações de compra e venda às operações de consignação por comissão. Dessa forma, os valores de venda devem ser tributados pela regra geral da apuração do lucro presumido, isto é, considera-se

lucro o valor obtido pela aplicação do coeficiente de 8% sobre o valor das receitas auferidas com as vendas de veículos.

Quanto às alegações sobre a forma de apuração dos valores, temos a comentar o que se segue.

Em relação às planilhas do ABN AMRO - REAL - não foram indicados somente placas dos veículos, mas placa, marca, chassi e número do contrato de financiamento e como já explicado acima estes veículos foram efetivamente vendidos pelo contribuinte, seja por ser de sua propriedade, seja porque foi a ele entregue para venda, em ambos os casos, sem a devida emissão das notas fiscais de entrada e saída. Acrescentamos nas planilhas "VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS", anexas ao presente relatório, o banco e a página do processo que mostra o crédito do valor financiado em conta corrente do contribuinte.

Quanto à afirmação de que foi erroneamente considerado o valor de financiamento e não o valor liberado, tem razão o contribuinte, visto que o valor financiado normalmente inclui o IOF e a TAC (taxa de abertura de crédito) que são valores que não são transferidos ao vendedor. Assim, iremos considerar na apuração o valor liberado. Quanto às datas elas estão corretas, visto que os valores referentes aos financiamentos e/ou arrendamentos foram creditados em conta corrente nas datas já utilizadas. Logo, utilizamos o regime de caixa.

Em relação aos BANCO ITAUCARD, ITAÚ UNIBANCO E ITAULEASING, o contribuinte afirmou que: "Na elaboração da planilha a fiscalização considerou a data do contrato (regime de competência) e em vez de considerar o valor liberado (regime de caixa) levou em conta o valor do bem calculado, ou seja, o valor estimado do bem!!! O erro é grosseiro."

Também nas planilhas "VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS" referente a estes bancos

financiadores, incluímos o banco e a página do processo que mostra o crédito do valor financiado em conta corrente do contribuinte, demonstrando que houve efetivamente uma venda por parte do contribuinte, como acima explicado. A coluna "data do contrato" é a data de liberação dos valores em conta corrente. Portanto, não utilizamos "regime de competência", mas da data de liberação dos valores "regime de caixa".

Quanto à afirmação de que estamos utilizando valor estimado do bem, não é verdadeira esta informação. Nas vendas financiadas de veículos as instituições financeiras, em regra, somente financiam uma parte do valor de venda, por questão de garantia do crédito. Assim, uma parte do valor de venda deve ser dada como entrada, a parcela restante pode ser financiada. Logo, sabendo-se do valor percentual da entrada e do valor do financiamento, é questão matemática calcular o valor de venda do bem. As instituições financeiras do grupo ITAÚ informaram o valor financiado e o valor liberado do bem e o percentual de entrada que foi registrado no contrato. Dessa forma, foi possível calcular-se o valor de venda do bem. Não há estimativa, mas mero cálculo utilizando-se do processo matemático conhecido como "regra de três simples". Ou seja, sendo "x" o percentual da entrada efetuada e $(100\% - x\%)$ é igual ao valor liberado, dividindo-se o valor liberado por $(100\% - x\%)$ obtém-se o valor de venda do veículo. Como se vê uma simples operação matemática, longe de qualquer processo de estimativa de valor que utilize métodos heterodoxos de se apurar um valor de venda. Muito antes pelo contrário, é um método, pois utiliza a matemática simples, de se obter o preço de venda de um bem.

Registre-se que nas planilhas referente ao lançamento, utilizamos equivocadamente o valor financiado, que inclui TAC e IOF, e como já dito acima, deveríamos ter utilizado o valor liberado. Assim, nas planilhas anexas a este relatório utilizaremos este valor para o cálculo do valor da venda.

3 - EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS DE VENDAS DE VEÍCULOS INFORMADAS NAS PLANILHAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE

(...)

Verificamos os 24 anexos acima referidos e constatamos que foram juntadas informações sobre 476 operações com veículos no ano de 2006 e 521 operações do ano de 2007.

Analisando a documentação juntada do ano de 2006, verificamos que 47 destas operações apresentam as notas fiscais de entrada e saída. Em relação a 2007 verificamos que são 70 as operações com ambas as notas fiscais.

Assim, das 997 operações referidas nos 24 anexos somente 117 contém a documentação exigida pela legislação pelo art. 5º da Lei nº 9.716/1998 para que sejam as operações de compra e venda equiparadas às vendas realizadas por consignação por comissão. Portanto, ao contrário do que afirma o contribuinte, é pequena a quantidade de operações, menos de 12%, que possuem as notas fiscais de entrada e saída.

Quanto às demais alegações de que recibos ou outros documentos emitidos pelo sujeito passivo (contrato de compra e venda) podem ser aceitos para suprir a ausência de emissão de notas fiscais exigidas pela Lei 9.716, são questões de direito que não cabem à Fiscalização analisar.

Apenas ressaltamos, que da documentação juntada, recibos de compra, recibos de venda, Promessas de Compra e Venda, etc. Existe um número significativo destes documentos sem a aposição de assinaturas das partes, isto é, existem documentos que a outra parte vendedor, comprador ou consignante não assinaram o termo. Logo, são documentos que não provam nada.

O contribuinte alegou em sua impugnação que: "Admite-se aqui que, os Livros-caixa apresentados pelo contribuinte contêm erros, que são escusáveis, em razão da reconstituição dos mesmos estar baseada nos extratos bancários. Nesse sentido, as planilhas entregues à fiscalização também contêm erros, sejam de valores indicativos da compra ou da venda, sejam de veículos informados como sendo de propriedade da empresa, porém, não localizada as suas aquisições. Entretanto, os documentos juntados nos Anexos de nºs 01 a 12 de 2006 e 01 a 12 de 2007 referem-se aos veículos automotores adquiridos e vendidos e lastreiam todas as transações efetuadas pelo contribuinte nos anos em questão. Dessa forma, os Livros-Caixa reconstituídos bem como as planilhas apresentadas ficam retificados pelos documentos apresentados nessa impugnação".

Considerando a alegação do contribuinte entendemos por aceitar as novas planilhas como sendo aquelas referentes aos veículos escriturados nos Livros Caixa, ainda mais que a quase totalidade dos veículos constaram das planilhas originalmente apresentadas à fiscalização.

Analisando estas planilhas, que sumarizam as informações constantes da documentação anexada à impugnação, constatamos que existem veículos que foram objeto de devolução aos "consignantes". Assim, estas operações devem ser totalmente desconsideradas nas apurações, visto não se tratar de efetiva venda.

(...)

As operações que possuem notas fiscais de entrada e saída, conforme requerido pelo art. 5º da Lei 9.716/1998 e na diretriz determinada pela resolução da DRJ, serão objeto de apuração em separado sendo a margem entre o valor de venda e o de compra considerada receita tributável e o coeficiente aplicável na apuração do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL será de 32%.

Por outro lado, as demais operações excluídas as citadas nos parágrafos anteriores, devem ser tributadas pela regra geral do lucro presumido, ou seja, o coeficiente aplicável será o de 8% para apuração do lucro presumido e de 12% para a formação da base de cálculo da CSLL. Visto não terem sido cumpridos os requisitos legais para a equiparação das vendas de veículos usados às vendas por consignação por comissão.

4 - DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

(...)

Em relação às vendas dos veículos não informados nas planilhas e que o contribuinte quis provar que não eram de sua propriedade, demonstramos no item III - 2 que efetivamente o contribuinte vendeu aqueles veículos, seja por conta própria, seja por comissão mercantil, pois foi o beneficiário dos valores. Portanto, não corresponde a verdade tal assertiva do contribuinte.

Quanto à alegação de que ocorreu apenas uma declaração inexata, basta comparar os valores declarados com os efetivamente apurados para constatar que não se trata de mera declaração inexata. Mesmo admitindo-se corretas as alegações do contribuinte de que deveria ser tributado pela margem entre a venda e a compra, constata-se pelas planilhas apresentadas pelo contribuinte a total dissonância entre os valores declarados e os reais valores a serem oferecidos à tributação.

Quanto a alegação de que escriturou os valores vendidos nos Livros Caixa, estes somente foram escriturados sob intimação da fiscalização, ou seja, não houve espontaneidade no ato de escriturar do contribuinte. Mesmo assim, não estando espontâneo deixou de escriturar diversos veículos vendidos.

Estes fatos por si só demonstram que o contribuinte ao longo dos anos de 2006 e 2007, tinha o evidente intuito de sonegar, seja prestando informações falsas à Fazenda Nacional, seja omitindo informações para subtrair tributo devido.

A par destes fatos, e para corroborar o fato de que o contribuinte sempre quis sonegar, prestando informações falsas ou omitindo informações, constatamos pela análise dos documentos juntados pelo contribuinte na impugnação, que algumas das notas fiscais são antedatadas, logo operações simuladas, a teor do disposto no art. 167 do Código Civil. Tal fato demonstra o desrespeito com que o contribuinte trata a legislação tributária. Pretendeu utilizar como elementos de prova documentos totalmente inidôneos, visto que antedatados, tal fato demonstra o intuito do

contribuinte de querer levar vantagem frente a administração tributária, subtraindo tributo devido.

(...)

IV - DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA

Analisados os argumentos do contribuinte e a documentação anexada aos autos que comprovaria as alegações e tendo em vista a determinação emanada da Resolução da DRJ que baixou o processo em diligência, efetuamos os procedimentos abaixo para sanear as inconsistências apuradas.

A) Em relação à infração de omissão de receitas de prestação de serviços, nenhuma alteração deve ser efetuada, prevalecendo as planilhas de fls. 80 a 81.

B) Em relação à infração de omissão de vendas de veículos financiados e não informados à fiscalização, devemos elaborar novas planilhas para corrigir as seguintes inconsistências apuradas:

1. Alterar para as vendas financiadas pelos Bancos Itaucard, Itauleasing e Itaú Unibanco o cálculo do valor da venda para utilizar no cálculo o valor liberado ao invés do valor financiado, pelas razões anteriormente citadas;

2. Em relação aos veículos financiados pelo ABN AMRO REAL, excluir da tributação os veículos de placas GTH9024 e GUM6921, visto que os mesmos foram vendidos em 2005 e o crédito dos valores neste mesmo ano de 2005;

3. Excluir da tributação 4 veículos que não possuem indicação da placa e do contrato de financiamento, sendo os valores excluídos da tributação os indicados na tabela abaixo;

VALOR FINANCIADO	VALOR LIBERADO	MÊS
10.000,00	10.000,00	Dez/06
19.900,00	19.900,00	Jan/07
30.500,00	30.500,00	Nai/07
5.600,00	5.600,00	Jul/07

C) Em relação aos veículos informados pelo contribuinte nas planilhas e que compõem seu Livro Caixa, efetuamos os seguintes ajustes:

1. Aceitar as novas planilhas apresentadas, utilizando-as para efetuar as análises sobre os valores que devem ser tributados;

2. Excluir destas planilhas os veículos que possuem indicação de que houve a devolução aos "consignantes";

3. Elaborar a planilha "VEÍCULOS VENDIDOS COM EMISSÃO DAS

NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA", contendo as operações em que foram emitidas notas fiscais de entrada e saída para os veículos vendidos e apurar nestas operações a receita tributável. No caso, tendo sido cumpridos os requisitos legais do art. 5º da Lei 9.716/1998, a receita tributável foi calculada sobre a margem entre o valor de compra e o de venda. E o coeficiente a ser utilizado na apuração do lucro presumido e da base de cálculo da CSLL é de 32%;

4. Para as demais operações elaboramos a planilha "VEÍCULOS VENDIDOS E RELACIONADOS NA PLANILHA DA IMPUGNAÇÃO" que sumariza mensalmente as receitas do contribuinte com a venda de veículos, visto que não cumpridos os requisitos legais para equiparação das vendas de veículos usados às operações de consignação.

Apurados os valores de receitas a serem consideradas na tributação, elaboramos as planilhas "RESUMOS DAS RECEITAS A TRIBUTAR E DOS VALORES A COMPENSAR" que contêm o resumo das receitas por coeficiente de tributação do IRPJ e CSLL, incluindo os valores de IRPJ e CSLL declarados em DCTF e os valores de IRRF retidos, valores estes que devem ser compensados na apuração dos valores devidos e que o foram no lançamento ora objeto de impugnação. Também elaboramos, para cada ano, as planilhas "PIS - APURAÇÃO DOS VALORES A LANÇAR DE OFÍCIO" e "COFINS - APURAÇÃO DOS VALORES A LANÇAR DE OFÍCIO", que contêm o resumo das receitas tributáveis por estas contribuições e os valores declarados em DCTF e que devem ser compensados na apuração dos valores devidos, compensação esta efetuada quando do lançamento original e que ora é objeto de impugnação.

Todas as planilhas citadas são parte integrante e indissociável do presente relatório de diligência. Este foi elaborado seguindo as determinações da Resolução da DRJ/BHE que baixou o processo em diligência.

(...)

Ressaltamos que em face da apresentação de documentos (notas fiscais) que resultam em operações simuladas (art. 167 do CC), efetuamos a apreensão destes documentos, sendo os mesmos juntados à Representação Penal lavrada com a notícia do fato. O contribuinte recebeu em substituição as notas apreendidas uma cópia autentica do documento juntado à impugnação."

A Impugnante foi pessoalmente cientificada em 31/10/2012 do resultado das diligências (ciência contida às fls. 5529). Nessa mesma data, no Termo de Encerramento de Diligência (documento de fls. 5594), foi-lhe reaberto o prazo, para apresentar manifestação acerca do Relatório de Diligência.

V - IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR.

Cientificada, em 31/10/2012, do "RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA", a defesa, em 26/11/2012, apresentou impugnação complementar (fls. 5614/5639), cujos principais pontos são:

"(...)

A fiscalização elaborou novos quadros demonstrativos, assim discriminados:

I) VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS:

a) ABN AMRO REAL, fls. 5538 a 5543, dos autos, b) BMG S/A, fls. 5544 a 5545, dos autos, c) SANTANDER LEASING, fls. 5546, dos autos, d) ITAULEASING, fls. 5546 a 5548, dos autos, e) ITAÚ UNIBANCO, fls. 5549, dos autos e f) ITAUCARD, fls. 5550 a 5552, dos autos.

Às fls. 5553/5554 elaborou planilhas-resumo dos "supostos" veículos financiados e não informados como vendidos em face dos anos-calendário de 2006 e 2007.

II) VEÍCULOS VENDIDOS COM EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA - ANOS-CALENDÁRIO DE 2006 E 2007: fls. 5555 a 5559, dos autos.

III) VEÍCULOS VENDIDOS E RELACIONADOS NA PLANILHA DA IMPUGNAÇÃO - ANO-CALENDÁRIO DE 2006: fls. 5560 a 5574, dos autos.

IV) VEÍCULOS VENDIDOS E RELACIONADOS NA PLANILHA DA IMPUGNAÇÃO - ANO-CALENDÁRIO DE 2007: fls. 5575 a 5588, dos autos.

Em relação às planilhas citadas nos itens III e IV, cabe de imediato alguns esclarecimentos e conclusões, a saber:

1) Na impugnação original o contribuinte apresentou 12 anexos, em relação ao ano-calendário de 2006 (fls. 917 a 3120, dos autos) e mais 12 anexos em relação ao ano-calendário de 2007 (fls. 3121 a 5354, dos autos). Tais anexos foram compostos por documentos relativos a cada transação. Assim, foram lastreados com cópias dos recibos de compra de veículos, recibos/contratos de promessa de compra e venda, notas fiscais de entrada e saída e documentos contábeis, conforme cada operação.

2) Em face do Termo de Início de Procedimento Fiscal (Diligência), fls. 5373, o contribuinte reapresentou os originais dos anexos citados e forneceu 24 planilhas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007, onde resumem, mês a mês, detalhadamente, as informações colocadas à disposição da fiscalização nos anexos já apresentados em sua impugnação (fls. 5377).

Isto por quê? Existiram transações com: veículos próprios; veículos deixados em consignação que foram objeto de nota fiscal de entrada e saída e veículos deixados em consignação que foram objeto de nota fiscal de entrada e recibo de venda ou contrato de compra e venda.

Tal detalhamento fez-se necessário porque as transações com veículos deixados em consignação e que foram objeto de nota fiscal de entrada e recibo de venda ou contrato de compra e venda faz parte do MÉRITO da impugnação.

Entretanto, as planilhas entregues em 19/09/2011, fls. 5377, NÃO FORAM JUNTADAS AOS AUTOS PELA AUTORIDADE FISCAL. Tais planilhas estão sendo REAPRESENTADAS nesta impugnação complementar, conforme Anexo I.

Por sua vez, a autoridade fiscal noticiou no sentido de que existe um número significativo de documentos constantes dos anexos nºs 01 a 12 -2006 e nºs 01 a 12 - 2007, apresentados pelo contribuinte, que não estão assinados pelas partes que participaram daquelas operações (fls. 5525 a 5526).

(...)

Dessa forma, podemos concluir que:

- a) As planilhas referidas nos itens III e IV omitiram informações que foram prestadas pelo contribuinte.
- b) as planilhas elaboradas pela autoridade fiscal e pelo contribuinte estão contaminadas por vícios insanáveis, que as tornam imprestáveis para lastrear qualquer informação, registro ou lançamento. Em face da autoridade fiscal observa-se uma grande CONTRADIÇÃO: Se existem documentos sem assinatura das partes e por isso não provam nada, não podem esses mesmos documentos servir para lastrear a elaboração das novas planilhas da fiscalização (fls. 5560 5574 e 5575 a 5588).
- c) As planilhas que já haviam sido apresentadas pelo contribuinte e que não foram juntadas aos autos, serão reapresentadas, retificadas, nessa impugnação complementar.

Retificadas por quê?

A informação prestada pela autoridade fiscal revelou irregularidades insanáveis, posto que, foi retirado daqueles documentos todo o seu potencial probatório, colocando em risco a credibilidade da prova.

Por fim, esclarecemos que aquelas transações baseadas em documentos inválidos e, portanto, consideradas inexistentes no mundo jurídico, relacionadas a título de "**COMPRAS E VENDAS DE VEÍCULOS COM DOCUMENTAÇÃO IMPRESTÁVEL**", e referem-se ao Anexo II (relativo ao período de janeiro a dez/2006) e ao **Anexo III** (relativo ao período de janeiro a dez/2007).

As demais planilhas retificadas estão assim denominadas e numeradas:

- **VENDAS DE VEÍCULOS PRÓPRIOS – COM EMISSÃO DE RECIBO DE COMPRA E RECIBO DE VENDA OU E CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA: Anexo IV (JAN/DEZ/2006) e Anexo V (jan/dez/2007)**

- **VENDAS DE VEÍCULOS DE TERCEIROS – COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA E NOTA FISCAL DE SAÍDA: Anexo VI (JAN/DEZ/2006) e Anexo VII (jan/dez/2007) e**

- **VENDAS DE VEÍCULOS DE TERCEIROS – COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA E RECIBO DE VENDA OU CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA: ANEXO VIII (JAN/DEZ/2006) e ANEXO IX (JAN/DEZ/2007)**

- RESUMO DOS VALORES A TRIBUTAR = ANOS-CALENDÁRIO DE 2006 E 2007: Anexo X.

Do exame do Relatório Fiscal de Diligência infere-se (fls. 5519 a 5529):

A) ITEM III-2: VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS

O cerne da questão é: os veículos constantes das planilhas acima **NÃO PERTENCEM** ao contribuinte.

Entretanto, no caso de vendas de veículos de terceiros as situações podem ser diferentes.

Vejamos:

(...)

1 - Veículo de terceiro, recebido com consignação, vendido à vista: se o valor da venda (NF de saída, contrato/recibo de venda) for superior ao valor da compra (NF entrada) tributa-se junto ao contribuinte o lucro/margem. O valor da venda pertence ao proprietário do veículo que foi vendido, ou seja, ao consignante.

2 - Veículo de terceiro, recebido com consignação, vendido financiado: se o valor da venda (NF de saída, contrato/recibo de venda) for superior ao valor da compra (NF entrada, recibo/contrato) tributa-se junto ao contribuinte o lucro/margem. O valor da venda pertence ao proprietário do veículo que foi vendido, ou seja, ao consignante. Entretanto, nesse caso, haverá o recebimento de comissão pela captação e processamento do pedido de financiamento e que será levada à tributação.

3 - Veículo de terceiro, recebido somente para intermediação, vendido financiado ou não: O valor da venda pertence ao proprietário do veículo que foi vendido. Entretanto, nesses casos, haverá o recebimento de comissão das instituições financeiras, pela captação e processamento do pedido de financiamento ou haverá recebimento de comissão paga diretamente pelo proprietário do veículo vendido.

(...)

Nas situações descritas no item 2 e item 3 (quando financiado), por força contratual com as instituições financeiras, a liberação dos recursos para pagamento do veículo vendido financiado será a favor do vendedor do bem, que nos casos em questão é o contribuinte "Fernandes Raso Intermediações Ltda".

Nesse sentido o contrato citado pela autoridade fiscal que foi assinado com o banco ABN AMRO REAL, fls. 339. No mesmo sentido o contrato de fls. 304, denominado "Convênio de negócios Itaucred e outras avencas".

(...)

Ora, não se pode concluir, pelo simples fato de haverem recebimentos de valores em conta corrente do contribuinte, que os mesmos pertençam ao contribuinte.

Não se pode concluir também, pelo simples fato de haverem financiamentos, que os veículos ali contratados pertençam ao contribuinte.

Pois bem. A conclusão a que chegou a autoridade fiscal é equivocada quanto ao fato de que os veículos financiados DEVEM PERTENCER ao contribuinte. Tal afirmação não está amparada em prova segura, trazida aos autos. É contraditória!

Os elementos seguros de prova foram trazidos aos autos pelo contribuinte em sua impugnação e constam dos Anexos "A" e "B" juntados, e contém os documentos hábeis e idôneos, que afastam de forma meridiana a pretensão fiscal.

Por outro lado, AD ARGUMENTANDUM, faremos comentários às novas planilhas trazidas junto ao "Relatório Fiscal de Diligência" e em face da documentação já anexada anteriormente aos autos pela fiscalização.

1) EM RELAÇÃO AO BANCO ITAUCARD, ITAÚ UNIBANCO E ITAULEASING (fls. 5547/5552).

Preliminarmente, a autoridade fiscal não trouxe nenhum elemento novo após a realização da diligência.

Informa o "Termo de verificação Fiscal", fls. 60:

"As instituições financeiras diligenciadas responderam aos termos de intimação indicando os pagamentos efetuados à diligenciada, conforme fls. 196 a 388, sendo que a BV Financeira não indicou a placa dos veículos financiados." (destacamos).

Ora, compulsando os autos constatamos que a afirmação acima não é procedente.

Vejamos:

1) Não constam dos autos as respostas aos termos de intimação de fls. 297 a 302;

2) Os documentos de fls. 303/304 não foram assinados pelas partes contratantes e contratada e

3) Não constam dos autos os respectivos contratos que embasaram a elaboração das planilhas de fls. 305 a 324.

Note-se que no "Relatório Fiscal de Diligência", fls. 5525/5526, a autoridade fiscal se pronunciou no sentido de que o contribuinte juntou aos autos um "número significativo de documentos sem a aposição de assinaturas das partes, isto é, existem documentos que a outra parte vendedor, comprador ou consignante não assinaram o termo. Logo, são documentos que não provam nada". (destacamos)

Considerando que a atividade fiscal é plenamente vinculada à lei, não se pode aceitar lançamento tributário com base na documentação trazida aos autos pela fiscalização, pois, irregulares. Os documentos juntados sem encaminhamento formal, ou seja, cartas resposta aos termos de intimação não são seguros de prova. Contratos sem assinaturas das partes é inexistente. Destarte, a documentação acostada aos autos pela fiscalização revela irregularidade insanável.

Assim:

1) Os lançamentos fiscais lastrados em tais documentos não são seguros de prova, ou seja, não são hábeis para sustentar a constituição de crédito tributário;

2) As planilhas elaboradas pela fiscalização não podem embasar cobrança de tributo, pois eivadas de vício insanável e

3) Os documentos apresentados pelo contribuinte, Anexos "A" e "B" da impugnação representam a prova mínima da veracidade dos fatos alegados em sua defesa.

Por sua vez, em face da discussão a respeito da utilização de "Bases de cálculo Estimadas", sustenta a autoridade fiscal que os valores calculados dos bens foram obtidos por meio de operação matemática - regra de três simples - deduzidos a partir dos valores dos percentuais de entrada e dos valores dos financiamentos. Aqui também, esses elementos foram trazidos aos autos pela fiscalização, sem embasamento legal, carentes de documentação hábil e idônea, tais como os contratos assinados pelas partes.

2) EM RELAÇÃO AO BANCO ABN AMRO REAL (fls. 5538/5543).

Preliminarmente, a autoridade fiscal não trouxe nenhum elemento novo após a realização da diligência.

Essa instituição financeira diligenciada respondeu aos termos de intimação e encaminhou: a) Contrato de Prestação de Serviços de Intermediário (fls. 337 a 341); b) planilhas de pagamentos de comissões e Corretagens, relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls. 343 a 368).

Às fls. 370, encaminhou "Relatório de Prestação de Serviços", informando o seguinte: "Outrossim, informa que não temos como relacionar cada placa de veículo, para cada comissão paga individualmente, pois as comissões eram pagas por um total de valores envolvendo vários financiamentos (placas). Ademais estamos enviando um novo relatório com valores pagos por mês, onde envolve vários veículos". (destacamos).

A autoridade fiscal juntou aos autos as planilhas de fls. 371 a 376, as planilhas de fls. 377 a 382 e as planilhas de fls. 383 a 388. Deduzimos que os elementos que embasaram tais planilhas foram encaminhados pela instituição financeira supracitada.

As planilhas de fls. 377 a 388 referem-se aos pagamentos de comissões ao contribuinte nos anos-calendário de 2006 e 2007, sendo que, parte foi objeto de tributação pela fiscalização.

(...)

Examinando-se todas as planilhas juntadas pela fiscalização podemos inferir que o contribuinte é realmente o intermediário. E não poderia ser diferente, pois, o contrato assinado entre as partes é de "Prestação de Serviços de Intermediário", fls. 337 a 341. Aliás, as planilhas juntadas pela fiscalização apenas reforçam o alegado pelo contribuinte.

Ora, não existem nos autos quaisquer documentos que autorizem afirmar com certeza e segurança que os veículos financiados pertençam exclusivamente ao contribuinte. O que podemos afirmar com segurança e certeza é que os veículos que

foram considerados pela fiscalização como vendidos, mas não informados, não pertencem ao contribuinte.

Assim:

- 1) Os lançamentos fiscais lastrados em tais documentos não são seguros de prova, ou seja, não são hábeis para sustentar a constituição de crédito tributário;
- 2) As planilhas elaboradas pela fiscalização não podem embasar cobrança de tributo, pois eivadas de vício insanável.

Por sua vez, a discussão a respeito da utilização de Bases de cálculo em função dos valores financiados ou em face dos valores liberados, não se sustenta. A autoridade fiscal quer levar a tributação valores que não pertencem ao contribuinte. Tais valores pertencem a terceiros, os reais vendedores dos veículos financiados.

Os documentos apresentados pelo contribuinte, Anexos "A" e "B" da impugnação representam a prova mínima da veracidade dos fatos alegados em sua defesa.

(...)

Por todo o exposto, o lançamento fiscal realizado NÃO PROCEDE.

3) EM RELAÇÃO AO BANCO SANTANDER LEASING (fls. 5546).

Preliminarmente, a autoridade fiscal não trouxe nenhum elemento novo após a realização da diligência.

Essa instituição financeira diligenciada respondeu aos termos de intimação (fls. 327 a 328).

(...)

Examinando-se todas as planilhas juntadas pela fiscalização podemos inferir que o contribuinte é realmente o intermediário. E não poderia ser diferente. Aliás, as planilhas juntadas pela fiscalização apenas reforçam o alegado pelo contribuinte.

Ora, não existem nos autos quaisquer documentos que autorizem afirmar com certeza e segurança que os veículos financiados pertençam exclusivamente ao contribuinte. O que podemos afirmar com segurança e certeza é que os veículos que foram considerados pela fiscalização como vendidos, mas não informados, não pertencem ao contribuinte.

Assim:

- 1) Os lançamentos fiscais lastrados em tais documentos não são seguros de prova, ou seja, não são hábeis para sustentar a constituição de crédito tributário;
- 2) As planilhas elaboradas pela fiscalização não podem embasar cobrança de tributo, pois eivadas de vício insanável.

Por sua vez, a discussão a respeito da utilização de Bases de cálculo em função dos valores financiados ou em face dos valores liberados, não se sustenta. A

autoridade fiscal quer levar a tributação valores que não pertencem ao contribuinte. Tais valores pertencem a terceiros, os reais vendedores dos veículos financiados.

Os documentos apresentados pelo contribuinte, Anexos "A" e "B" da impugnação representam a prova mínima da veracidade dos fatos alegados em sua defesa.

(...)

Por todo o exposto, o lançamento fiscal realizado NÃO PROCEDE.

4) EM RELAÇÃO AO BANCO BMG S/A (fls. 5544/5545).

Preliminarmente, a autoridade fiscal não trouxe nenhum elemento novo após a realização da diligência.

Essa instituição financeira diligenciada respondeu aos termos de intimação (fls. 220 a 273).

(...)

Examinando-se todas as planilhas juntadas pela fiscalização podemos inferir que o contribuinte é realmente o intermediário. E não poderia ser diferente. Aliás, as planilhas juntadas pela fiscalização apenas reforçam o alegado pelo contribuinte.

Ora, não existem nos autos quaisquer documentos que autorizem afirmar com certeza e segurança que os veículos financiados pertençam exclusivamente ao contribuinte. O que podemos afirmar com segurança e certeza é que os veículos que foram considerados pela fiscalização como vendidos, mas não informados, não pertencem ao contribuinte.

Assim:

1) Os lançamentos fiscais lastrados em tais documentos não são seguros de prova, ou seja, não são hábeis para sustentar a constituição de crédito tributário;

2) As planilhas elaboradas pela fiscalização não podem embasar cobrança de tributo, pois eivadas de vício insanável.

Por sua vez, a discussão a respeito da utilização de Bases de cálculo em função dos valores financiados ou em face dos valores liberados, não se sustenta. A autoridade fiscal quer levar a tributação valores que não pertencem ao contribuinte. Tais valores pertencem a terceiros, os reais vendedores dos veículos financiados.

Os documentos apresentados pelo contribuinte, Anexos "A" e "B" da impugnação representam a prova mínima da veracidade dos fatos alegados em sua defesa.

A interpretação elástica dos fatos pela autoridade fiscal sucumbirá frente ao primado da estrita legalidade.

(...)

Por todo o exposto, o lançamento fiscal realizado NÃO PROCEDE.

O contribuinte quando atua vendendo veículos de terceiros não é o real beneficiário do valor liberado dos financiamentos. O valor da parte financiada pertence ao terceiro, este sim, sujeito à tributação.

Em se tratando de venda de veículos próprios, aí sim, os valores liberados dos financiamentos certamente pertencem ao contribuinte. Nesse caso, tais valores vão compor a sua receita bruta operacional.

No caso dos autos, a autoridade fiscal, ao promover o lançamento de ofício, não produziu qualquer elemento de prova que pudesse embasar a presunçãoposta no auto de infração, de que os veículos financiados e não informados como vendidos pertencessem ao contribuinte.

Não há como transferir, in casu, o ônus da prova ao contribuinte.

Logo, os veículos constantes das planilhas elaboradas pela fiscalização a título de "Veículos financiados e não informados como vendidos", nos anos-calendário de 2006 e 2007, não pertence ao contribuinte. Nesse sentido, os valores apurados não se revelam receitas omitidas pela empresa.

B) ITEM III-3: EM RELAÇÃO ÀS RECEITAS DE VENDAS DE VEÍCULOS INFORMADAS NAS PLANILHAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE.

(...)

Em face da diligência a autoridade fiscal elaborou novas planilhas, em relação aos anos-calendário de 2006 e 2007 e denominadas "VEÍCULOS

VENDIDOS COM EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA" e "VEÍCULOS VENDIDOS E RELACIONADOS NA

PLANILHA DA IMPUGNAÇÃO" (fls. 5555 a 5588).

Na realidade as planilhas elaboradas pelo contribuinte e entregues em atendimento ao Termo de Diligência identificaram os veículos que foram SUPOSTAMENTE vendidos/financiados. Por que SUPOSTAMENTE? Por que os documentos que deram suporte à elaboração das planilhas mensais não foram considerados hábeis e idôneos pela autoridade fiscal, como já mencionado anteriormente.

(...)

A dialética processual é regulamentada pelo princípio do contraditório. Nesse sentido toda prova produzida por uma das partes deve ser submetida à outra parte para contestação, se quiser. Ocorrendo essa oportunidade, possibilita à parte contrariar a prova produzida, seja pelos seus meios, seja pelo seu conteúdo, e até mesmo realizar a chamada contraprova.

A diligência teve início em 23/08/2011 e término em 31/10/2012, ou seja, a documentação probatória do contribuinte foi analisada no transcurso de 01 (um) ano e 05 (cinco) meses. Nesse período foram examinados inclusive os extratos bancários do contribuinte. Ao final, a autoridade tributária desqualificou parte da documentação da empresa à luz da sua idoneidade, no sentido de que a mesma não provava nada.

Pois bem. RAZÃO ASSISTE À AUTORIDADE FISCAL.

A documentação trazida aos autos pelo contribuinte, em face dos anexos relativos aos anos-calendário de 2006 e 2007 contém vícios e por sua vez os tornam imprestáveis e assim, deles não se originam direitos, nem para o contribuinte e nem para a administração tributária.

(...)

Não há dúvidas: DOCUMENTO NÃO ASSINADO É UM DOCUMENTO INVÁLIDO, INEXISTENTE NO MUNDO JURÍDICO.

(...)

De todo o exposto, conclui-se:

FAZ-SE NECESSÁRIO A RETIRADA DOS DOCUMENTOS QUE FORAM JUNTADOS AOS AUTOS E QUE SÃO VICIADOS E, PORTANTO INEXISTENTES NO MUNDO JURÍDICO.

(...)

Nesse sentido, apenas as situações relatadas nas letras "a", "c", "i", "k", "m" e "n" foram consideradas pelo contribuinte, como válidas, e levadas a efeito na elaboração das planilhas constantes dos Anexos IV a IX, dessa impugnação complementar.

As situações relatadas nas demais letras foram consideradas pelo contribuinte como inválidas, e levadas a efeito na elaboração das planilhas constantes dos Anexos II e III, dessa impugnação. Esses anexos contêm as informações e indicação dos documentos que não estão assinados pelas partes contratantes e que de acordo com a autoridade fiscal, NÃO PROVAM NADA.

O auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas deve ser comprovado com documentos de indiscutível idoneidade e conteúdo. O princípio da verdade material no processo administrativo fiscal não admite a DÚVIDA.

(...)

Dessa forma, o contribuinte elaborou novas planilhas, que são parte integrante dessa impugnação complementar, relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007 e denominadas "COMPRAS E VENDAS DE VEÍCULOS COM DOCUMENTAÇÃO IMPRESTÁVEL".

Tais transações devem ser excluídas da tributação, por questão de justiça.

As planilhas fazem parte do Anexo II (relativo ao período de janeiro a dez/2006) e ao Anexo III (relativo ao período de janeiro a dez/2007).

Registre-se: Em face dos documentos considerados imprestáveis, retificam-se os Livros caixa já apresentados. Tudo de acordo com a conclusão da autoridade fiscal que realizou a diligência e em observância do princípio da legalidade.

Por outro lado, em atendimento ao Termo de diligência de 23/08/2011 o contribuinte entregou à fiscalização 24 (vinte e quatro) planilhas, intituladas

"COMPRAS E VENDAS DE VEÍCULOS" E RELATIVAS AOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2006 E 2007 (fls. 5377).

Nessas planilhas o contribuinte destacou as operações que foram realizadas em diversas formas, a saber:

1) realizou operações com veículos próprios, lastreadas em recibos de compra e venda;

2) realizou operações com veículos consignados, lastreadas em notas fiscais de entrada e saídas e

3) realizou operações com veículos consignados, lastreadas em notas fiscais de entrada e recibos de venda ou contratos de promessa de compra e venda.

Entretanto, a autoridade fiscal não observou tal detalhamento ao elaborar as suas novas planilhas e omitiu informações a respeito dos documentos das transações, tais como: a indicação do número da nota fiscal de entrada ou do recibo de compra (fls. 5560 a 5574 e 5575 a 5588).

O certo é que o contribuinte RETIFICA as planilhas já apresentadas, seja em face da exclusão das compras e vendas com documentação imprestável, e que fazem parte dos Anexos II e III da presente impugnação complementar, seja para melhor identificar as situações na forma em que realmente ocorreram.

O contribuinte esclarece que não juntou nenhum documento novo e que as planilhas retificadas estão lastreadas na documentação constantes dos Anexos nºs 01 a 12 - 2006 e 01 a 12 - 2007 (fls. 917 a 5354).

As planilhas retificadas estão denominadas e numeradas conforme abaixo e fazemos os seguintes comentários:

a) VENDAS DE VEÍCULOS PRÓPRIOS - COM EMISSÃO DE

RECIBO DE COMPRA E RECIBO DE VENDA OU CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA: Anexo IV (JAN/DEZ/2006) e Anexo V (jan/dez/2007).

As transações com veículos próprios, adquiridos para revenda, sujeitam-se à tributação pelo Lucro Presumido, sendo que a base de cálculo (valor da venda) deve ser deduzida pelo coeficiente de 8%.

b) VENDAS DE VEÍCULOS DE TERCEIROS - COM EMISSÃO DE

NOTA FISCAL DE ENTRADA E SAÍDA: Anexo VI (JAN/DEZ/2006) e Anexo VII (jan/dez/2007).

As transações com veículos de terceiros, em consignação, com emissão de nota fiscal de entrada e saída, sujeitam-se à tributação pelo Lucro Presumido, observado o regime especial de que trata o art. 5º, da Lei nº 9.716/98, sendo que a base de cálculo (margem) deve ser deduzida com o coeficiente de 32% a respeito do qual existe a discussão doutrinária e judicial no sentido de ser 8%.

c) VENDAS DE VEÍCULOS DE TERCEIROS - COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA E RECIBOS DE VENDA OU CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA: Anexo VIII (JAN/DEZ/2006) e Anexo IX (jan/dez/2007).

Entende o contribuinte que as transações com veículos de terceiros, em consignação, em que houve emissão de nota fiscal de entrada e não houve a emissão da nota fiscal de saída, sujeitam-se também à tributação pelo Lucro Presumido, observado o regime especial de que trata o art. 5º, da Lei nº 9.716/98, combinado com o art. 1º e § 2º, da Lei nº 8.846/94 sendo que a base de cálculo (margem) deve ser deduzida com o coeficiente de 32% a respeito do qual existe a discussão doutrinária e judicial no sentido de ser 8%.

O contribuinte em sua impugnação original, item IV. 3.2, sustenta a discussão nesse sentido, amparado no disposto nos artigos 1º e 2º, da Lei nº 8.846, de 02/01/94, (...).

(...)

Finalmente, reiteramos os termos de nossa impugnação original e no sentido de não reconhecer as novas planilhas elaboradas pela autoridade fiscal, pois, eivadas de vício insanável, colocando em dúvida a exação fiscal.

C) ITEM III-4: EM RELAÇÃO À MULTA QUALIFICADA E AO TERMO DE APREENSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS.

(...)

Registre-se que a diligência determinada pela DRJ/BHE foi no sentido de averiguar possíveis inconsistências nas bases de cálculo do lançamento original.

Tal diligência não autoriza a fiscalização a contrapor fatos ou razões trazidas aos autos pela impugnação tempestiva.

Ora, não se admite no processo administrativo fiscal a "REPLICA" da autoridade autuante, principalmente em relação às questões de mérito.

O processo está em fase de julgamento junto à primeira instância (DRJ/BHE) e somente a este colegiado é permitido se manifestar a respeito da impugnação.

Entretanto, tendo em vista o disposto no artigo 17, do Decreto 70.235/72, o contribuinte contesta veementemente o disposto no Termo de Apreensão de Documentos, fls. 5589/5590, dos autos.

(...)

Em regra, somente é possível demonstrar que alguém desejou algo e declarou coisa diversa, se houver prova dos fatos que circundam a alegação da SIMULAÇÃO. Nesse sentido, a autoridade fiscal afirma fatos-simulados, mas, sequer prova os fatos.

(...)

O que importa é saber se os indícios noticiados se revelam de maneira inequívoca, ou seja, requer-se como antecedente lógico que as notas fiscais apreendidas realmente fossem antedatadas, inidôneas.

Frise-se: As imputações não podem ser compreendidas fora de cada caso concreto.

A autoridade fiscal equivocadamente examinou as notas fiscais em questão, realizando uma convicção distorcida dos fatos, talvez, até por desconhecimento da sistemática da consignação mercantil. Nessa operação uma pessoa - consignante -

CÓPIA

entrega a outra - consignatária - mercadorias, a fim de que sejam vendidas a terceiros. A mercadoria fica exposta ao público em geral. Para atender às exigências fiscais deverá correr a emissão de nota fiscal de entrada, com a finalidade exclusiva de compor o estoque do consignatário. Caso ocorra a devolução da mercadoria recebida de pessoa física ou jurídica em consignação mercantil, deverá emitir nota fiscal de devolução.

Pois bem. As supostas provas da simulação estão nos autos.

A título de informação, os documentos fiscais estão assim identificados:

As notas fiscais nºs 2859, de 09/08/2006 e 2866, de 16/08/2006 referem-se a NOTAS FISCAIS DE DEVOLUÇÃO/CONSIGNAÇÃO

As notas fiscais nºs 2860, de 10/08/2006, 003110, de 17/01/2007 e 003357 de 15/06/2007 referem-se a NOTAS FISCAIS DE VENDAS/CONSIGNAÇÃO

(...)

Ora, o contribuinte emitiu as notas fiscais em atendimento à legislação tributária. E óbvio que as notas fiscais acobertam as operações do contribuinte.

E mais: As Notas Fiscais de Entrada sempre serão emitidas ANTES das Notas Fiscais de Vendas ou documento equivalente, no caso, recibos de venda ou contratos de promessa de compra e venda. O contrário é que não pode!

Também, as Notas fiscais de Devolução sempre serão emitidas APÓS as notas fiscais de entrada pertinentes.

Afirma-se: O procedimento do contribuinte na escrituração das notas acima citadas está correto e não possui quaisquer vícios que possa macular as operações. Aliás, estão correto e não possuem quaisquer vícios que possa macular as operações. Aliás estão corretos em relação a todas as notas fiscais apresentadas nos anexos nºs 01 a 12 – 2006 e Anexos nºs 01 a 12 – 2007

A acusação que fez a autoridade fiscal é GRAVE e IRRESPONSÁVEL, quando afirmou que o contribuinte “pretendeu utilizar como elementos de prova documentos **totalmente inidôneos**” (destacamos)

Inidôneo é o conhecimento da autoridade fiscal a respeito dos fatos e da legislação tributária que rege a matéria.

A SIMULAÇÃO NÃO SE PRESUME, PRECISA SER NECESSARIAMENTE COMPROVADA.

O ônus da prova é da fiscalização e deste ela não se desincumbiu. É o que dispõe o inciso VII, do art. 149 do CTN.

D) DA ESCRITURAÇÃO DOS LIVROS CAIXA - 2006 E 2007 EM FACE DAS PLANILHAS CONSTANTES DO ANEXO I, DA IMPUGNAÇÃO COMPLEMENTAR.

(...)

Nesse sentido os documentos considerados inválidos pela autoridade fiscal e constante dos anexos 11 e 111 da presente impugnação complementar devem ser excluídos, pois o critério é o da verdade material. Se assim não for, as planilhas apresentadas não podem surtir qualquer efeito. Entretanto, a existência de

documentação com vício insanável como já revelado pela autoridade tributária, autoriza a revisão do lançamento em benefício do contribuinte.

E) DO PEDIDO.

Em face do todo o exposto e em observância do princípio da Verdade Material, requer o impugnante o acolhimento das razões expendidas e reiterando-se os termos de sua impugnação original, em relação aos períodos fiscalizados

Requer também, tendo em vista o processo n. 10680.721.954/2011-62 – Representação Fiscal para Fins Penais seja juntada cópia dessa impugnação complementar, em face da lavratura do Termo de Apreensão de Documentos Fiscais, de 31/10/2012 (fls. 5589/5590).

Fazem parte da presente impugnação complementar os Anexos denominados I a X (anos-calendário de 2006 e 2007).

É o relatório.

A DRJ Manteve em PARTE os lançamentos, nos seguintes termos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007

MATÉRIA NÃO-LITIGIOSA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

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.

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.

Para beneficiar-se desse regime especial de tributação, o sujeito passivo não se exime de emitir, em cada operação comercial e nos momentos adequados, as correspondentes notas fiscais de entradas e saídas dos veículos usados.

Afastado o referido regime especial, as omissões de receitas apuradas devem ser tributadas pela regra geral, no caso, obedecendo a opção do sujeito passivo pela determinação do imposto pelo lucro presumido.

DILIGÊNCIAS REALIZADAS.

São cabíveis ajustes nas bases de cálculo levantadas e respectivos tributos lançados, em função de diligências efetuadas.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para a seguridade social - COFINS e da contribuição para os

Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado em procedimento fiscal que o sujeito passivo agiu, dolosamente, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário, repetindo literalmente os mesmos argumentos já aduzidos anteriormente na impugnação.

É o Relatório

Voto

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

Delimitação da lide – parte não litigiosa

Já na fase impugnatória o contribuinte abriu mão de discutir a infração relativa às receitas decorrentes das comissões pagas ao contribuinte pelas instituições financeiras como contraprestação pelos serviços executados na qualidade de correspondente bancário (intermediação de financiamentos pactuados entre a instituição financeira e o comprador do veículo).

Portanto, a referida matéria encontra-se fora da lide.

Entretanto, houve contestação quanto à qualificação da multa de ofício exigida, no percentual de 150%, que acompanham os valores principais devidos dos tributos lançados. Ou seja, a discordância recaiu, unicamente, sobre a duplicação da multa de 75% para 150%.

Preliminar de nulidade

A Recorrente pleiteia a nulidade do lançamento, mas na essência a sua insurgência é contra o mérito, pois margeia seu questionamento alegando sempre que o Fisco não tenha se incumbido do ônus da prova.

A teor do art. 59 do Decreto 70235/72, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, auditor fiscal, bastando para tanto a assinatura do mesmo, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez.

A esse respeito a DRJ foi bastante minuciosa:

(...)

Ocorre que, no curso do procedimento, foram feitas diversas intimações para que o contribuinte apresentasse seus livros contábeis ou fiscais, bem como planilhas relativas aos veículos vendidos, tendo a Fiscalização, em vista da alegação que o livro caixa original houvesse se extraviado, aceitado a sua recomposição. Assim, Os Livros-Caixa dos anos de 2006 e 2007 foram recompostos e os extratos bancários contendo a movimentação financeira da empresa foram apresentados, motivo pelo qual não se procedeu ao arbitramento do lucro.

Mais ainda, após análise da documentação obtida junto ao contribuinte, o Fisco, ao verificar inexatidões, efetuou o procedimento de circularização junto às

instituições financeiras com as quais ele mantinha operações comerciais, notadamente, para financiar os compradores de veículos vendidos pela empresa. Foram, então, procedidas as intimações de praxe aos bancos, em síntese, para que informassem ou justificassem os pagamentos efetuados à empresa Fernandes Raso, ora Impugnante, nos anos de 2006 e 2007.

Obtidas as respectivas respostas das instituições financeiras envolvidas, efetuou-se o cruzamento dessas informações com aquelas prestadas pelo contribuinte. Assim, os demonstrativos fiscais que embasam a autuação decorrem desse conjunto de provas, obtidas de forma lícita e legítima. No TVF, o Fisco narra minuciosamente o procedimento fiscal e específica ou indica as planilhas que elaborou contendo informações detalhadas dos veículos comercializados pela empresa.

As diligências efetuadas após a autuação, o foram para sanar as supostas inconsistências apontadas na defesa. Mais ainda, para garantia do princípio da verdade material, no intuito que a tributação incida com base nos fatos como se apresentam na realidade.

Outrossim, foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72 e têm a seguinte redação:

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

.....
III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(....)

Por conseguinte, as razões de mérito suscitadas em sede preliminar serão enfrentadas como se mérito fossem.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

MÉRITO

Por pertinente cabe aqui reproduzir o resumo feito pela decisão de piso que muito bem conseguiu contextualizar a presente lide:

1.3. RESUMO DA LIDE.

Cuida o presente lançamento das exigências do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e dos respectivos reflexos da CSLL, PIS/Pasep e Cofins.

A tributação decorreu das infrações constatadas no curso do procedimento fiscal, substancialmente caracterizadas pelo fato de o contribuinte não escriturar nem oferecer à tributação parte das suas receitas derivadas das vendas de veículos usados e da prestação de serviços de correspondente bancário.

As multas de ofício aplicadas foram qualificadas, no percentual de 150%, com base no art. 957, II, do RIR/1999 (cuja matriz legal é o art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996), porque a Fiscalização entendeu que a conduta do contribuinte ao deixar de escriturar grande parte das receitas que auferiu, omitindo vendas de veículos em montante acentuadamente superior às informações prestadas em suas DIPJ, o que se traduziu em recolhimento a menor dos tributos devidos nessas operações, caracterizou o evidente intuito de fraude, como definido na Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71 a 73.

Na determinação dos valores tributáveis, o Fisco aplicou ao contribuinte a regra geral de tributação das empresas optantes pelo lucro presumido (arts. 518 e 519, do RIR/1999), pela qual o lucro tributável decorre da incidência dos percentuais de 8% e 12% sobre as receitas decorrentes das vendas de veículos, respectivamente, para determinação do IRPJ e da CSLL; e de 32% sobre as receitas de prestação de serviços. O PIS e a Cofins foram determinados pela sistemática da cumulatividade (base de cálculo e alíquotas definidas nas respectivas legislações de regência), a que estão sujeitas as empresas optantes pelo lucro presumido.

Fundamentalmente, o Fisco entendeu que o contribuinte, por não apresentar notas fiscais de entrada e saída, nem manter em boa guarda estas notas fiscais, não fazia jus ao regime especial disposto no art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1988, e demais atos normativos (devidamente evidenciados no TVF), o qual permite que empresas que tenham como objetivo social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores regime especial de tributação equiparando a compra e venda desses bens às operações de consignação, exigindo, para tanto, a emissão de notas fiscais de entrada e saída.

A ação fiscal encontra-se minuciosamente narrada no TVF, acompanhado dos correspondentes demonstrativos de apuração das bases de cálculo levantadas.

Discordando do lançamento, o contribuinte apresentou argumentos de defesa, onde combateu todas as infrações ou irregularidades que o Fisco lhe imputou e anexou aos autos 26 (vinte e seis) Anexos: "A", de 01 a 12, do Ano-calendário de 2006; e "B", de 01 a 12, do Ano-calendário de 2007 (documentos a partir das fls. 917 até 5354).

As narrativas contidas tanto no TVF como na Impugnação encontram-se resumidas no relatório que antecede ao presente voto.

Nesse ponto, o julgamento do processo foi convertido em diligência, notadamente para que a Fiscalização verificasse as inconsistências apontadas na impugnação e analisasse os documentos anexados pela defesa.

Foram, então, realizados os procedimentos pertinentes à diligência solicitada. Concluída, elaborou-se Relatório Fiscal de Diligência, onde o Fisco rebateu alegações postas na defesa e admitiu algumas inconsistências nas planilhas fiscais originais elaboradas. Substancialmente, fez-se as seguintes considerações:

(i) no ramo de atividade do contribuinte (revenda de veículos novos e usados), a prova da propriedade não se faz única e exclusivamente com o "Certificado de Registro de Veículo", pois nesse mercado é usual que a venda a um

intermediário ocorra sem que a transferência de propriedade indicada nesse Certificado seja comunicada ao correspondente Detran;

(ii) o contribuinte não se limitou a ser mero intermediário na obtenção de financiamento para a venda do veículo, mas efetivamente atuou como vendedor do veículo, seja em nome próprio ou como consignante;

(iii) o contribuinte foi o beneficiário do valor liberado nos financiamentos;

(iv) nas planilhas originais, foi usado erroneamente o valor financiado, quando o correto seria o valor liberado, erro esse corrigido nas planilhas anexas ao presente relatório;

(v) ao analisar a documentação juntada pela defesa nos 24 Anexos, constatou que das 997 operações neles referidas somente 117 possuem a documentação exigida pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998 (notas fiscais de entrada/saída);

(vi) quanto aos demais documentos juntados (recibos de compra/venda e contratos de compra/venda), ressaltou que há um número significativo desses sem a aposição de assinaturas das partes (comprador, vendedor ou consignante não assinaram o termo);

(vii) entendeu por aceitar as novas planilhas apresentadas pelo contribuinte na impugnação, relativamente aos veículos escriturados nos Livros Caixa, ainda mais que a quase totalidade dos veículos constaram das planilhas originalmente apresentadas à Fiscalização;

(viii) constatou que houve veículos que foram objeto de devolução aos "consignantes", operações essas excluídas das planilhas fiscais de apurações dos valores tributados;

(ix) quanto à qualificação da multa, rebateu a alegação do contribuinte que ocorreu mera declaração inexata, pois mesmo que todas as operações fossem tributadas pela margem da compra e venda (como postula o Impugnante), verifica-se pelas planilhas apresentadas pelo contribuinte a total dissonância entre os valores declarados e os reais oferecidos à tributação;

(x) e corroborando ainda mais o intuito de sonegar do contribuinte, ao prestar informações falsas, constatou que algumas das notas fiscais juntadas por ele na impugnação complementar são antedatadas, caracterizando operações simuladas, a teor do disposto no art. 167 do Código Civil; essas notas fiscais foram apreendidas e juntadas à Representação Fiscal lavrada com a notícia do fato.

Na parte final do relatório de diligência, titulada por "DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA", foram sintetizadas as alterações mencionadas e indicadas as novas planilhas elaboradas, para determinação dos valores devidos, quais sejam: (a) "VEÍCULOS FINANCIADOS E NÃO INFORMADOS COMO VENDIDOS" (Bancos ABN AMRO REAL, BMG, SANTANDER LEASING, ITAULEASING, ITAÚ UNIBANCO, ITAUCARD), (b)

"VEÍCULOS VENDIDOS COM EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA", (c) VEÍCULOS VENDIDOS E RELACIONADOS NA PLANILHA DA IMPUGNAÇÃO", (d) "RESUMO DAS RECEITAS A

TRIBUTAR E DOS VALORES A COMPENSAR" (IRPJ e CSLL), e (e) "PIS e COFINS - APURAÇÃO DOS VALORES A LANÇAR DE OFÍCIO".

Discordando, o contribuinte apresentou impugnação complementar. Sintetizando, evidenciam-se as seguintes alegações ou pontos de defesa:

(1) questiona a planilha "veículos vendidos e relacionados na planilha da impugnação", salientando que existiram transações com veículos deixados em consignação que foram objeto de nota fiscal de entrada e recibo de venda ou contrato de compra e venda;

(2) reapresentou planilhas anteriormente entregues à Fiscalização (não juntadas aos autos), objeto do "Anexo I";

(3) alega que tanto as planilhas elaboradas por ele (contribuinte) como pela autoridade fiscal estão contaminadas por vícios insanáveis, que as tornam imprestáveis para lastrear qualquer informação, registro ou lançamento;

(4) quanto à planilha "veículos financiados e não informados como vendidos", ressalta que o cerne da questão é: os veículos constantes dessa planilha NÃO PERTENCEM ao contribuinte;

(5) defende que a tributação incide sobre o lucro/margem (NF de saída ou contrato/recibo de venda superior à NF de entrada ou recibo/contrato), ou no caso de intermediação, a comissão paga pela instituição financeira;

(6) por força contratual, salienta que a liberação dos recursos pela instituição financeira para pagamento do veículo vendido financiado será a favor do vendedor, no caso, o contribuinte "Fernandes Raso Intermediações Ltda";

(7) rebate o Fisco dizendo que não se pode concluir, pelo simples fato de haver recebimentos de valores em conta corrente do contribuinte, que esses lhe pertençam;

(8) reafirma que realmente é mero intermediário, afirmando que os veículos considerados pela Fiscalização como vendidos, mas não informados, não pertencem ao contribuinte;

(9) alega que as planilhas apresentadas por ele (contribuinte) contém veículos supostamente vendidos/financiados, porque os documentos que a embasaram não foram considerados hábeis e idôneos pela autoridade fiscal;

(10) o contribuinte RETIFICA as planilhas já apresentadas, seja em face da exclusão das compras e vendas com documentação imprestável (Anexos II e III - impugnação complementar), seja para melhor identificar as situações na forma em que realmente ocorreram (Anexos IV a IX - impugnação complementar);

(11) em relação à multa qualificada, defende que a diligência solicitada pelo órgão julgador não autoriza à Fiscalização contrapor fatos ou razões trazidas aos autos pela impugnação tempestiva;

(12) entretanto, tendo em vista o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, o contribuinte contesta veementemente o disposto no Termo de Apreensão de Documentos (fls. 5589/5590);

(13) ao final, requer o acolhimento da suas razões, reitera os termos da impugnação original e, tendo em vista o processo relativo à Representação Fiscal para Fins Penais; requer ainda a juntada de cópia dessa impugnação complementar, em face da lavratura do Termo de Apreensão de Documentos Fiscais, de 31/07/2012 (fls. 5589/5590).

REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO DISPOSTO NO ART. 5º DA LEI Nº 9.716/1998.

Como se vê, a lide gira, de uma forma geral, em torno da adequação ou não ao regime especial de tributação, disposto no art. 5º da Lei nº 9.716/1998 e regulamentado pela IN SRF nº 152, de 1998:

Lei nº 9.716/1998:

(...)

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.

Parágrafo único. 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." (Grifos acrescentados)

IN SRF n° 152, de 1998;

“(…)

§1º Na determinação das bases de cálculo de que trata este artigo será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 2º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata esta Instrução Normativa, é o preço ajustado entre as partes.

Art. 3º A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os demonstrativos de apuração das bases de cálculo a que se refere o artigo anterior.

(...)” (*grifos acrescentados*)

Trata-se, pois, de regime especial de tributação que permite às empresas que tenham como objetivo social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores utilizar-se de forma de tributação que equipara a compra e venda de

veículos usados às operações de consignação, porém com a determinação de que, em cada operação, **haja emissão das correspondentes notas fiscais de entrada e saída.**

É que o legislador usou da única racionalidade possível para fazer face à equiparação de uma operação de compra e venda (atividade objeto social do contribuinte) com uma operação de consignação de pagamento por comissão. Afinal, em uma operação de compra e venda não se dispõe propriamente de um valor de comissão, mas sim de receita de vendas e custo de aquisição. Dessa forma, a única forma de viabilizar a equiparação seria mesmo fazer equivaler a diferença entre o valor da receita de venda e o valor do custo de aquisição do veículo com o valor da comissão recebida na operação de consignação por comissão.

Despiciendo aqui entrar em maiores considerações já muito bem feitas pela DRJ em relação à diferenciação que existe entre os conceitos de contrato de comissão, contrato estimatório e mera intermediação. Para o que importa basta ter-se ciência que as vendas de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, como bem demonstrou a DRJ, são feitas em nome próprio, e assim não configuram mera intermediação de negócios. O contrato de comissão tem por objeto um serviço do comissário, cuja receita auferida é a comissão; já o contrato estimatório recebe o mesmo tratamento da compra e venda. Por uma ou por outra via, a Recorrente aqui se enquadra, passando longe de ser uma mera intermediária, mesmo porque as instituições financeiras não iriam creditar os valores financiados em "conta de terceiros", se fosse o caso dela ser uma mera intermediária.

E digo que não é necessário se demorar no aplainamento dessas diferenças porque para as operações com veículos usados, tanto no contrato típico de compra e venda quanto de comissão ou estimatório, para beneficiar-se do regime especial de tributação de que trata o art. o art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1988, a empresa possui a extrema necessidade cumprir rigorosamente os requisitos da lei, quais sejam, emissão das notas fiscais de entrada e saída, em cada operação, dos veículos objeto de comercialização e isso não foi feito adequadamente, como se verá mais adiante.

O ponto fulcral da questão é o fato de no contrato comissão ou estimatório, a venda é feita em nome próprio e a tributação do lucro presumido recaindo normalmente sobre o preço faturado do veículo. A tributação diferenciada somente seria cabível na venda de veículos usados, **desde que existentes as respectivas notas fiscais de entrada e saída. Já para a mera intermediação, a tributação recai exclusivamente sobre a comissão recebida.**

Tanto é assim que quanto às vendas de veículos usados onde esse mandamento foi cumprido, ou seja, nas quais foram emitidas as respectivas notas fiscais de entrada e saída, conforme apurado pelo Fisco nas diligências realizadas, objeto da planilha "VEÍCULOS VENDIDOS COM EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA", a tributação recaiu sobre a margem (venda menos compra), nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

E não se alegue que no caso concreto a busca da verdade material e o ônus da prova foram desrespeitados. O que se vê, é o contrário. Um esforço muito grande do fiscal e da DRJ, inclusive baixando o processo em diligência para se buscar a verdade material.

A esse respeito, cabe aqui reproduzir parte da decisão de piso onde deixa isso bem claro:

Mais ainda, após análise da documentação obtida junto ao contribuinte, o Fisco, ao verificar inexatidões, efetuou o procedimento de circularização junto às instituições financeiras com as quais ele mantinha operações comerciais, notadamente, para financiar os compradores de veículos vendidos pela empresa. Foram, então, procedidas as intimações de praxe aos bancos, em síntese, para que informassem ou justificassem os pagamentos efetuados à empresa Fernandes Raso, ora Impugnante, nos anos de 2006 e 2007.

Obtidas as respectivas respostas das instituições financeiras envolvidas, efetuou-se o cruzamento dessas informações com aquelas prestadas pelo contribuinte. Assim, os demonstrativos fiscais que embasam a autuação decorrem desse conjunto de provas, obtidas de forma lícita e legítima. No TVF, o Fisco narra minuciosamente o procedimento fiscal e especifica ou indica as planilhas que elaborou contendo informações detalhadas dos veículos comercializados pela empresa.

As diligências efetuadas após a autuação, o foram para sanar as supostas inconsistências apontadas na defesa. Mais ainda, para garantia do princípio da verdade material, no intuito que a tributação incida com base nos fatos como se apresentam na realidade.

E, revisados os autos e de tudo quanto constou dos mesmos, após inclusive o processo ter sido baixado em diligência, o que se constatou efetivamente é que o contribuinte não se limitou a de ser mero intermediário na obtenção do financiamento para venda do veículo, mas efetivamente atuou como vendedor do veículo, seja atuando em nome próprio, seja atuando como consignante, porém sem emitir as respectivas notas fiscais de entrada e saída, e assim não se subsumindo ao regime especial de tributação onde se pode abater os custos, tributando-se pela margem, mesmo para o caso de lucro presumido.

E de tudo quanto constou dos autos o fato de os valores correspondentes aos financiamentos ou arrendamentos terem sido creditados pelas instituições financeiras em contas bancárias de titularidade do contribuinte é sim, até prova em contrário, um fortíssimo indício que ele os vendia em nome próprio, seja como proprietário mesmo ou consignante.

Outrossim, como bem colocado pelo fiscal:

(...) no ramo de atividade do contribuinte (revenda de veículos novos e usados), a prova da propriedade não se faz única e exclusivamente com o "Certificado de Registro de Veículo", pois nesse mercado é usual que a venda a um intermediário ocorra sem que a transferência de propriedade indicada nesse Certificado seja comunicada ao correspondente Detran.

No mínimo, o contribuinte assumiu riscos. Notadamente, a falta de registros contábeis individualizados para cada operação implicou o fato que os pagamentos feitos pelos bancos fazerem, sim, prova que ele auferiu receitas próprias.

Por todo o exposto, concluo que o contribuinte não faz jus ao referido regime especial de tributação, devendo as omissões de receitas apuradas pela Fiscalização ser tributadas pela regra geral, no caso, obedecendo a opção do contribuinte pela determinação do imposto com base no lucro presumido.

Também concordo com a DRJ no que concerne a rejeição das planilhas apresentadas pela defesa na impugnação complementar, por não se espelharem em documentos

fiscais hábeis e idôneos (notas fiscais de entrada e saída) nem em escrituração contábil e fiscal adequada para as indicações nelas contidas.

Afinal, recibos ou contratos não são documentos equivalentes nem podem substituir as notas fiscais de entradas e saídas, para fins da tributação especial prevista no aludido art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1998.

Apesar de a fiscalização trazer provas que precisariam ser infirmadas pela recorrente, bem assim a DRJ ter reforçado mais ainda os argumentos da fiscalização, a recorrente faz ouvido de mercador contenta-se em repetir literalmente as mesmas justificativas que foram reportadas para o fiscal e para a DRJ. Sem atentar, inclusive em relação aos inúmeros reparos acatados pela DRJ, por ocasião do retorno de diligência e que já estão superados.

Os princípios da ampla defesa e do contraditório garantem ao defendant o direito de tomar conhecimento de tudo o que consta nos autos e de se manifestar a respeito, trazendo para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade.

Apesar desses princípios se caracterizarem como direitos dos contribuintes, estão implícitos nos mesmos, também deveres, de forma a regulamentar o processo para que chegue a um fim. Nesse passo, é inerente ao princípio do contraditório que o processo deva caminhar através de um caráter dialético que perpassa, se for o caso, as duas instâncias do Processo Administrativo Fiscal.

Dessa forma, é imperioso, em acontecendo de a lide atingir a segunda instância, que se ofereçam razões ou contra-argumentações claras e específicas contra não somente a manutenção do lançamento, mas também levando em consideração, um mínimo que seja, o que ficou dito na decisão de primeira instância, mormente em se tratando de matéria probatória, como é o caso. Isso porque as contradições ou erros ainda por ventura existentes por ocasião da decisão de primeira instância devem ser apontadas especificamente para que a instância *ad quem*, tome conhecimento, e se for o caso, corrija-os e supere-os pela sua atividade sintetizadora de órgão revisor.

Dessa forma, em vista das explicações escorreitas da decisão de piso e do que se colocou nos parágrafos anteriores, adoto também como razões de decidir os fundamentos mito bem postos pela decisão de piso, abaixo reproduzidos:

Um dos pontos importantes da defesa é a alegação que o contribuinte é mero intermediador de veículos vendidos, ao argumento central, notadamente em relação à planilha de veículos financiados e não informados como vendidos, que os veículos constantes dessa planilha não pertencem a ele. Todavia, tal alegação não se sustenta.

Primeiramente, quanto à propriedade dos veículos usados comercializados pelo contribuinte, como bem salientou o Fisco no TVF, é comum nesse mercado que ela se transfira com a mera tradição (entrega do veículo usado ao vendedor), sem comunicação aos Departamentos de Trânsitos. Não há mudança no registro do veículo, mas a propriedade passa para o vendedor que realiza venda em nome próprio. Somente no caso da mera intermediação é que a tradição (colocação do veículo no pátio do intermediário) não representa transferência de propriedade.

O contribuinte não possui para grande parte das operações aqui tributadas, a documentação legal exigida (notas fiscais de entrada e saída), nem tampouco

efetuou uma escrituração contábil e fiscal que evidenciasse adequadamente as situações jurídicas possíveis nesse ramo de atividade, quais sejam, vendas de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou estimatório ou a mera intermediação de negócios. Aquelas são tributadas por regime especial, desde que obedecidos os requisitos legais pertinentes (emissão de notas fiscais de entrada/saída); nesta, tributa-se apenas a receita pertinente à mera intermediação, que deve ser reconhecida contabilmente (escrituração comercial ou livro caixa, no caso de lucro presumido), devendo também estar calcada em documentação hábil e idônea (contrato de intermediação, notas fiscais, recibos, etc.).

A todo tempo, a defesa invoca a seu favor que o contribuinte esteve sempre na situação de mero intermediador. No entanto, não produziu nos autos provas nesse sentido, simplesmente porque, além da documentação legal exigida nesses casos (notas fiscais de entradas e saídas inexistentes para cerca de 88% das operações tributadas), faltou por parte do contribuinte uma escrituração contábil que evidenciasse adequadamente essa situação de mero intermediador.

Citando a Lei nº 8.846, de 1994, art. 1º, §2º, a defesa alegou que a legislação não exige a emissão de notas fiscais de entrada e saídas. Nesse sentido, defende que recibos ou contratos seriam a mesma coisa que tais notas. Entretanto, também não se sustenta tal tese.

De plano, diga-se que no caso aqui em voga prevalece o princípio da especificidade, pelo qual a norma especial não derroga a geral, mas aplica-se na situada concreta nela tratada. A Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-Lei nº 4.657, de 1942, art. 2º, §2º, prescreve que: "a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior"

Ocorre que a norma disposta no art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1998, constitui-se em norma especial, que não derroga o art. 1º, §2º, da Lei nº 8.846, de 1994, mas é de aplicação obrigatória para equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as vendas de veículos usados.

Ainda, outra interpretação não pode ser extraída do próprio texto da Lei nº 8.846, de 1994. Senão vejamos.

"LEI Nº 8.846, DE 21 DE JANEIRO DE 1994.

Art. 1º. A emissão de nota fiscal, recibo ou documento equivalente, relativo à venda de mercadorias, prestação de serviços ou operações de alienação de bens móveis, deverá ser efetuada, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, no momento da efetivação da operação.

1º O disposto neste artigo também alcança:

- a) a locação de bens móveis e imóveis;
- b) quaisquer outras transações realizadas com bens e serviços, praticadas por pessoas físicas ou jurídicas.

2º O Ministro da Fazenda estabelecerá, para efeito da legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, os documentos equivalentes à nota fiscal ou recibo podendo dispensá-los quando os considerar desnecessários." (Grifos acrescentados)

A regra geral é a da emissão da nota fiscal no momento da efetivação de cada operação, podendo o Ministro da Fazenda autorizar a emissão de documentos equivalentes, dispensando-a quando considerá-la desnecessária. No entanto, no caso do mencionado art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1998, nas operações nele mencionadas as emissões de notas fiscais nunca podem ser consideradas desnecessárias, pois é o próprio texto legal que determina a obrigatoriedade da sua emissão, vale repetir a transcrição do seu parágrafo único:

"Parágrafo único. 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. " (Grifos acrescentados)

Desse modo, recibos ou contratos não são documentos equivalentes nem podem substituir as notas fiscais de entradas e saídas, para fins da tributação especial prevista no aludido art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1998.

Noutras alegações, o Impugnante salienta:

"A diligência teve início em 23/08/2011 e término em 31/10/2012, ou seja, a documentação probatória do contribuinte foi analisada no transcurso de 01 (um) ano e 05 (cinco) meses. Nesse período foram examinados inclusive os extratos bancários do contribuinte. Ao final, a autoridade tributária desqualificou parte da documentação da empresa à luz da sua idoneidade, no sentido de que a mesma não provava nada."

A defesa arrima-se nas considerações feitas pelo Fisco no tocante às irregularidades constatadas nos documentos apresentados (notadamente que são inidôneos os recibos por falta de assinaturas), no intuito de enfraquecer o lançamento. Para tanto, chega mesmo a concordar com o relato fiscal e diz que tais documentos não provam nada, nem podem ser utilizados para tributar.

Acontece que o contribuinte tenta transferir para o Fisco a sua incúria, descuido ou falta de zelo no cumprimento das suas obrigações tributárias, quando não emitiu os documentos fiscais determinados por lei, emitindo outros, de forma irregular (como noticiou o Fisco no TVF), e que não substituem aqueles (previstos em lei).

Vale dizer que os vícios contidos na documentação apresentada pela defesa são de responsabilidade única e exclusiva do contribuinte (quem somente deve sofrer as consequências dessas irregularidades). Mas tal documentação, por evidente, não deixa de compor o conjunto probatório das infrações a ele imputadas, na medida em que também se constitui em indícios que atestam as vendas de veículos efetuadas.

Ainda, não se pode deixar de notar que a defesa, quando apresenta tal argumento, está se valendo da própria torpeza. Entretanto, é consagrado em Direito o princípio que a ninguém é dado valer-se da própria torpeza ("nemo auditur propriam turpititudinem allegans"). Disso decorre, dentre outros efeitos, que ninguém pode invocar o dolo ou a torpeza para anular ato ou reclamar indenização. Em suma, ninguém pode se beneficiar de sua própria torpeza.

As considerações relatadas no TVF que desqualificam os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte, o foram, fundamentalmente, para afastar a tributação diferenciada prevista no referido art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1998.

De outro lado, todo o conjunto probatório, que inclui além dessa documentação, livros-caixa reconstituídos e os créditos bancários em decorrência do financiamento de veículos vendidos revela que o contribuinte auferiu receitas, as quais quando existentes as respectivas notas fiscais de entradas e saídas para as operações comerciais com veículos usados faziam jus à tributação diferenciada (32% incidente sobre a margem, saída menos entrada); caso contrário, deveriam sofrer a tributação normal prevista para o lucro presumido (8% incidente sobre o valor da venda, desconsiderando a entrada).

Não se pode perder de vista que a tributação das aludidas operações de vendas de veículos feitas pelo Impugnante, que não pagou corretamente os tributos delas advindos, é dever do Fisco, à luz do art. 142, "caput e parágrafo único, do CTN.

3.2.2 - Conclusão.

No contrato comissão ou estimatório, a venda é feita em nome próprio e a tributação diferenciada somente é cabível na venda de veículos usados, desde que existentes as respectivas notas fiscais de entrada e saída. Já para a mera intermediação, a tributação recai exclusivamente sobre a comissão recebida.

Contudo, não se pode deixar de dar razão à afirmação feita pelo Fisco no sentido que: "a atuação do contribuinte não se limitou a de ser mero intermediário na obtenção do financiamento para venda do veículo, mas efetivamente atuou como vendedor do veículo, seja atuando em nome próprio, seja atuando como consignante".

Conquanto a defesa tenha tentado enfraquecê-lo, o fato de os valores correspondentes aos financiamentos ou arrendamentos terem sido creditados pelas instituições financeiras em contas bancárias de titularidade do contribuinte é sim um forte indício que ele os vendia em nome próprio, seja como proprietário mesmo ou consignante.

No mínimo, o contribuinte assumiu riscos. Notadamente, a falta de registros contábeis individualizados para cada operação implicou o fato que os pagamentos feitos pelos bancos fazem sim prova que ele auferiu receitas próprias.

Trata-se, pois, de regime de tributação diferenciado, para o qual a lei expressamente determina à empresa revendedora de veículos usados emitir, para cada operação e nos momentos adequados, as correspondentes notas fiscais de entradas e saídas.

Enfim, o contribuinte não faz jus ao referido regime especial de tributação, devendo as omissões de receitas apuradas pela Fiscalização ser tributadas pela regra geral, no caso, obedecendo a opção do contribuinte pela determinação do imposto com base no lucro presumido.

Rejeitam-se, pois,, as planilhas apresentadas pela defesa na impugnação complementar, as quais não se espelham em documentos fiscais hábeis e idôneos (notas fiscais de entrada e saída) nem em escrituração contábil e fiscal adequada para as indicações nelas contidas.

Todavia, quanto às vendas de veículos usados nas quais foram emitidas as respectivas notas fiscais de entrada e saída, conforme apurado pelo Fisco nas diligências realizadas, objeto da planilha "VEÍCULOS VENDIDOS COM EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA", a tributação deve

incidir sobre a margem (venda menos compra), nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998.

Portanto, mantenho os lançamentos nos exatos termos propostos pela DRJ.

Da qualificação da multa de 150%

Assoma claro nos autos que a empresa impugnante, de forma intencional e reiterada, buscou ocultar receitas com o fim de eximir-se do devido recolhimento dos tributos, o que caracteriza ação dolosa visando a impedir ou retardar o conhecimento da obrigação tributária por parte da Fazenda Pública, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, adiante reproduzido:

“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.”

Nestes termos, como nos autos está devidamente evidenciado que o contribuinte, ao longo de vários anos, omitia receitas tributáveis em montante acentuadamente superior às receitas informadas nas suas DIPJ e Dacon de forma contínua e reiterada para os anos-calendário de 2006 e 2007, deixando de recolher os tributos devidos.

Também não escriturou a totalidade das suas operações em seu Livro Caixa, inclusive as receitas auferidas com a prestação de serviços como correspondente bancário para as instituições financeiras que financiavam os veículos por ele vendidos.

Mas isso não é tudo. Conforme bem colocado pela decisão de piso:

Posteriormente, quando da realização das diligências, o Fisco, ao analisar os documentos entregues pelo contribuinte, constatou que algumas das notas fiscais foram antedatadas. Assim, destacando que tal fato caracteriza operações simuladas, a teor do art. 167 do Código Civil, apreendeu tais documentos e salientou que o contribuinte sempre quis sonegar tributos.

Ora, tal constatação reforça ainda mais os motivos e fundamentos invocados no TVF, que, por si só, já seriam suficientes para a qualificação da multa de ofício.

Em relação à “prática reiterada” de omissão de receitas constituir condição suficiente para a caracterização do evidente intuito de fraude, pauto o meu sistema de referência em cima da impossibilidade epistemológica (limites do conhecimento) de se caracterizar o evidente “intuito” de fraude nos termos postos por alguns julgados. Parto do princípio de que não se deve nunca interpretar uma lei quando o resultado dessa exegese leve a absurdos tais como o de imaginar que o dolo ou “o evidente intuito de fraude” devam ser extraídos da mente do sujeito passivo e não das circunstâncias fáticas que permeiam todo o

contexto onde a prática aconteceu. É o elemento objetivo que se deve procurar e daí, a partir dele, valendo-se do raciocínio lógico e probabilístico, extrair aquilo que o impregna: o elemento subjetivo (dolo).

Dessa forma, a prática de omitir receitas por mais dois anos de forma reiterada (elemento objetiva) denota concretamente o “evidente intuito de fraude”. Não se pode aqui imaginar que o agente que pratica “erros” de forma contínua por um longo tempo não possua a intenção de retardar/impedir ou afetar as características essenciais da ocorrência do fato gerador.

Diante desse contexto, devem ser mantidas a multa qualificada de 150%.

Lançamentos Reflexos (CSLL, Pis e Cofins)

Por estarem sustentados na mesma matéria fática, os mesmos fundamentos devem nortear a manutenção das exigências lançadas por via reflexa.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto