



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

**Processo n°** 10830.009672/2008-27  
**Recurso n°** 0000-00.000 Voluntário  
**Acórdão n°** **1202-00.512 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de março de 2011  
**Matéria** IRPJ E REFLEXOS  
**Recorrente** JL VEÍCULOS DE INDAIATUBA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002, 2003

**NULIDADE DO ACÓRDÃO. INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido, por cerceamento do direito de defesa, se este entendeu, com a devida fundamentação, por indeferir pedido de diligência formulado pela defesa.

**DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.**

O pedido de realização de diligência, que seja considerado desnecessário à solução da lide, pode ser indeferido pela autoridade julgadora.

**DECADÊNCIA. DOLO E FRAUDE. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. MEDIDA PREPARATÓRIA. INTERRUÇÃO DO PRAZO.**

No lançamento de ofício formalizado em Auto de Infração, em que se comprovou a existência de dolo e fraude, o termo inicial do prazo decadencial começa a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A notificação do sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, não tem o condão de interromper a fluência do prazo decadencial.

**DECADÊNCIA. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. ALTERAÇÃO DO FATO GERADOR PELO ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

No lançamento de ofício, em que ocorreu a alteração do período de apuração do IRPJ e da CSLL, de anual para trimestral, o marco da ocorrência do fato gerador, para a contagem do prazo decadencial, passa a ser os trimestres do ano-calendário, nos termos do artigo 173, I, do CTN.

**OPERAÇÕES COM VENDAS DE VEÍCULOS USADOS. TRIBUTAÇÃO ASSEMELHADA ÀS OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO.**

A tributação diferenciada das operações de venda de veículos usados, referente ao regime fiscal aplicável às operações de “consignação”, exige que a pessoa jurídica possua o documentário fiscal exigido pela legislação de regência, ou seja, quando do ingresso do veículo na empresa, da Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda desse veículo, da Nota Fiscal de Saída.

**ARBITRAMENTO. REVENDAS DE VEÍCULOS. EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO.**

Tratando-se de operações equiparadas à “consignação”, é de 38,4% o percentual de arbitramento do lucro da pessoa jurídica aplicável sobre a receita bruta obtida nas operações de revenda de veículos.

**MULTA MAJORADA POR INFRAÇÃO QUALIFICADA.**

Cabível a aplicação da multa majorada por infração qualificada baseada em elementos que comprovem a ação dolosa e fraudulenta do sujeito passivo.

**LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS**

Subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que ensejaram os lançamentos são os mesmos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, acolher parcialmente a preliminar de decadência relativamente ao PIS e à Cofins até novembro de 2002 e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL até o 3º trimestre de 2002. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Valéria Cabral Géo Verçoza, Nereida de Miranda Finamore Horta, João Bellini Júnior e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

## Relatório

Trata o processo de lançamentos consubstanciados em Autos de Infração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e seus reflexos PIS, COFINS e CSLL, dos anos de 2002 e 2003, no valor total de R\$ 1.971.597,72, já incluído a multa de ofício, no percentual de 150% e juros de mora, com ciência em 23/09/2008, fls. 41 a 91.

A fiscalizada tem como atividade a compra e venda de veículos automotores, optando por tributar o lucro com base no lucro real, apurado anualmente, conforme recibos das DIPJs entregues, fls. 806 e 830.

De acordo com o relatado no Termo de Verificação Fiscal-TVF, fls.04 a 33, o agente fiscal identificou as seguintes irregularidades:

1- “omissão de receitas” nos anos de 2002 e 2003, caracterizadas pela movimentação financeira bancária das operações da autuada ocorrida nas contas-corrente dos seus sócios pessoa física, de nº 0327069, agência 1219 do Banco HSBC S/A (co-titulares João Wayne Fernandes e Luiz Carlos Queiroz) e conta-corrente nº 309051, agência 072 do Banco BCN S/A (João Wayne Fernandes), fato reconhecido por ambos os sócios, fls. 429. Os valores da omissão de receita da atividade foram apurados com base nos demonstrativos apresentados pelo sócio João Wayne Fernandes (itens 12, 15 e 27 do TVF), intitulados "MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA - HSBC – BCN "mês/ano", bem como dos recibos/documentos de vendas dos veículos entregues pela fiscalizada. De posse desses dados, foram elaborados pela fiscalização, dois demonstrativos, denominados "Omissão de Receitas da Atividade - Comissão/Consignação - Demonstrativo Mensal" e "Omissão de Receitas da Atividade - Demonstrativo Mensal", fls. 37 a 40, onde foram separadas as receitas de vendas de veículos em duas modalidades: i) receitas equiparadas às operações de consignação ou comissão de vendas (intermediação de vendas de veículos "zero km") e ii) receitas de revendas de veículos.

1.1- as receitas omitidas das atividades “Comissão/Consignação” referem-se a valores (diferença entre o valor de aquisição do veículo e o valor de alienação) que foram comprovados pela fiscalizada, equiparando-se às “vendas por consignação” e pelas comissões auferidas pela intermediação dos veículos "zero km". Foi aplicado o percentual de arbitramento do lucro de 38,4%.

1. 2- as receitas omitidas das atividades “Receitas da Atividade” referem-se a valores de omissão cujos custos de aquisição não foram comprovados pela fiscalizada, não sendo possível equiparar essas alienações às operações de consignação, configurando-se como atividade de revenda de mercadorias. Foi aplicado o percentual de arbitramento do lucro de 9,6%.

2- ocorrência da presunção de “omissão de receitas” pela movimentação financeira bancária das operações da autuada relativamente às contas-corrente da pessoa jurídica (JL), no ano de 2003, conta 06061-62, agência 1219 do Banco HSBC S/A e 500.270,

agência 072 do Banco BCN S/A, quando regularmente intimada, a fiscalizada (JL) não apresentou documentação hábil e idônea coincidentes em datas e valores que justificassem a origem dos depósitos/créditos nessas contas, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996 (demonstrativos de fls. 34 a 36). As receitas declaradas em DIPJ, no ano-calendário 2003, foram deduzidas da base de cálculo no início do ano, em benefício do contribuinte. Foi aplicado o percentual de arbitramento do lucro de 9,6%.

Regularmente intimada a apresentar os seus livros fiscais, a autuada informou que os livros Diário/Razão referente aos anos-calendário de 2002 e 2003 não foram disponibilizados à fiscalização tendo em vista que os mesmos não refletiam a real atividade operacional da empresa e que não seria possível refazê-los em vista do falecimento de seu contador. Em vista disso, o agente fiscal arbitrou o lucro da pessoa jurídica, segundo dispõe o artigo 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e no inciso III do artigo 47 da Lei nº 8.981 de 1995, nos percentuais já mencionados, sendo a apuração do imposto feita de forma trimestral.

Quadros com o resumo dos valores das omissões de receita apuradas pela fiscalização encontra-se nas fls. 16 a 19 do processo, assim resumidos.

<i>Ano-calendário</i>	<i>Receita Declarada R\$</i>	<i>Omissão de Receitas constatada pela fiscalização R\$</i>
<b>2002</b>	<b>508.733,00</b>	<b>3.945.446,03</b>
<b>2003</b>	<b>571.650,00</b>	<b>5.560.550,33</b>

Por considerar que a autuada efetuava a “prática sistemática” de omitir receitas em sua declaração DIPJ com a utilização de contas bancárias dos sócios, situação reconhecida por ambos os sócios, bem como pela utilização de conta bancária própria sem justificar a origem dos valores depositados, entendeu o agente fiscal pela subsunção dos fatos ao previsto nos arts. 71, inciso I, e 72 da Lei n.º 4.502, de 1964, aplicando a multa agravada por infração qualificada, no percentual de 150%.

Em face do apurado, foi formalizada representação fiscal para fins penais, autuada no processo nº 10830.009677/2008-50.

Inconformada, a contribuinte impugnou as exigências, mediante arrazoado, de fls. 861 a 878, juntando os documentos, de fls. 879 a 927, com as seguintes alegações, resumidas em parte do relatório do Acórdão nº 05-24.472, da DRJ/Campinas, de fls. 935 a 947, o qual adoto e transcrevo, em parte:

“Aponta que as exigências fiscais têm como base três tipos distintos de omissão de receita:

001 — RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA), REVENDA DE VEÍCULOS USADOS, de janeiro de /2002 a dezembro de 2003. Afirma que se percebe, *pelos dispositivos legais indicados no "enquadramento legal" que a omissão de receita foi apurada de forma direta, vale dizer, sem o apoio de nenhuma das presunções legais previstas no ordenamento e que, apesar de se tratar de omissão de receitas da revenda de veículos usados, tomou-se como base de cálculo o valor de venda. Aponta que o valor de venda foi levantado com base no Certificado de Registro de Veículo, mais especificamente pela "Autorização para Transferência de Veículo", que integra esse certificado; que*

*nesse certificado constam os dados do alienante e do comprador do veículo, bem como o valor de venda e que o Fisco deu validade apenas ao campo de valor de venda, embora no referido certificado haja prova de que a operação de alienação envolveu a alienação de um veículo usado.*

002 - RECEITA OPERACIONAL OMITIDA (ATIVIDADE NÃO IMOBILIÁRIA) RECEITA DA ATIVIDADE, COMISSÃO/CONSIGNAÇÃO DE VEÍCULOS, de janeiro de 2002 a dezembro de 2003. Aponta que a diferença em relação à omissão anteriormente destacada é que a base de cálculo das exigências fiscais, aqui, corresponde à diferença entre o valor de venda do veículo e o seu valor de compra, em consonância com a Lei nº 9.716/98, e insurge-se contra a adoção do percentual de 38,4% do lucro arbitrado.

003 - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA, de janeiro de 2003 a dezembro de 2003, *alcançando os depósitos bancários de duas contas da titularidade da empresa autuada.* Em relação ao Banco BCN, agência 72, conta corrente 500.270, não foi expedida intimação para a comprovação da origem dos depósitos.

(...)

Defende que ainda que se considere válida a multa agravada e se desloque a contagem da decadência para a regra do art. 173, I, do CTN, em 23/09/2008, data do lançamento, estava decaído o direito de o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2002. Em relação ao IRPJ e à CSLL explica que, por força da periodicidade trimestral do lucro arbitrado, o termo inicial da contagem da decadência fixa-se em 01/01/2003, o que leva o termo final de lançamento para 31/12/2007. No tocante ao PIS e à Cofins, aponta que os fatos geradores são mensais e que também foram alcançados pela decadência os valores relativos a janeiro a dezembro de 2002.

(...)

Assevera que houve erro na apuração da base de cálculo tendo em vista que a fiscalização *tomou como elemento para apurar a omissão de receita o documento de transferência dos veículos usados, cuja operação foi intermediada pela Impugnante.* Explica que se considerou *como hábil a parte do Certificado de Registro do veículo que viabilizou a venda e não se admitiu a comprovação do custo de aquisição dos veículos constantes dos relatórios internos da empresa, mediante os quais foram levantados os nomes dos vendedores/adquirentes dos veículos.* Conclui que os lançamentos são nulos por ausência de liquidez.

Aponta erro no percentual de arbitramento do lucro. Explica que *no tocante às operações admitidas como de consignação mercantil, como previsto no art. 5º da Lei 9.716/98 e nos artigos 10 e 2º da IN SRF 152/98, a receita da empresa, correspondente à diferença entre o valor de venda e o valor de aquisição, legalmente, tem a natureza de operação mercantil.* Assim, entende que *essas receitas devem ser enquadradas como atividade comercial e não como prestação de serviço, como equivocadamente considerou o Fisco,* razão pela qual o percentual de arbitramento do lucro é de 9,6% e não de 38,4%.

Argumenta que é impertinente a aplicação de multa agravada. Afirma que *o agravamento da penalidade decorre do fato de a pessoa jurídica ter utilizado as contas bancárias dos sócios, o que realmente aconteceu, como prontamente admitido pelos titulares das contas bancárias, mas ressalva que as autuações a título de omissão de receita operacional não estão centradas na presunção legal do*

*art. 42 da Lei nº 9.430/96; estão, sim, estribadas nos documentos de transferências dos veículos que a empresa fiscalizada forneceu ao Fisco.*

(...)

Em relação ao ano-calendário de 2003, opõe-se, de início, à aplicação da multa qualificada *diante de presunção legal*. Afirma que *o maior valor autuado vincula-se aos depósitos bancários apurados com base nas contas bancárias da titularidade da própria empresa*, restando indiscutível, portanto, que tais autuações têm suporte apenas na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Aduz, então, que a presunção legal *forma um juízo de probabilidade e nunca de certeza e que, não havendo juízo de certeza, não é possível aplicar a multa agravada, ainda mais quando, comprovadamente, as contas bancárias são da titularidade da ora Impugnante*.

(...)

Sob o tópico *Ausência de liquidez dos lançamentos. Pedido de diligência fiscal* argumenta que, embora expressamente admitido pela fiscalização que a operação se vincula à venda de veículos usados, a base de cálculo das exigências fiscais ficou centrada no valor de venda. Afirma que é contraditório negar-se vigência à Lei 9.716/98 e aos artigos 10 e 2º da IN SRF 152/98 sob o argumento de que para a apuração na sistemática definida por essa lei exigisse a emissão de nota fiscal de entrada e de saída e tributar-se o valor de venda constante do documento de transferência do veículo, uma vez que *o valor de venda, passível de tributação, também deveria estar suportado pelas respectivas notas fiscais de venda. Entende que nesse procedimento parcial, a base de cálculo das questionadas exigências fiscais foi equiparada ao valor de venda, numa atividade que a própria Lei admite que apenas a diferença entre o valor de aquisição e de venda representa a efetiva receita de consignação*.

(...)

Ao final, requer a realização de diligência fiscal, formula quesitos a *(sic)* e aponta a apresentação de uma cópia de seus registros internos, *nos quais constam todos os dados das operações.*”

Na seqüência, foi emitido o Acórdão nº 05-24.472, da DRJ/Campinas, de fls. 935 a 947, com o seguinte ementário:

**“MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.**

*Evidenciado pela fiscalização conjunto de circunstâncias que denotam intuito de fraude, mantém-se a aplicação da multa qualificada.*

**DECADÊNCIA. APURAÇÃO REGULAR. AUSÊNCIA.**

*Ante a ausência de apuração regular dos tributos devidos, a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar a exigência tributária somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. INTERRUPTÃO. MEDIDA PREPARATÓRIA. Presente notificação preparatória do lançamento ulterior, hábil a interromper a fluência do prazo decadencial, válido é o lançamento formalizado antes do*

*decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte.*

**OPERAÇÕES COM VEÍCULOS. TRIBUTAÇÃO ASSEMBELHADA ÀS OPERAÇÕES EM CONSIGNAÇÃO.**

*A tributação diferenciada das operações envolvendo veículos usados depende de prova documental das aquisições e vendas efetuadas. PROVAS. MOMENTO. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar. DILIGÊNCIA. Indefere-se o pedido de realização de diligência que seja considerado desnecessário à elucidação da matéria.*

**ARBITRAMENTO. REVENDAS DE VEÍCULOS. EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO.**

*Tratando-se de operações equiparadas à consignação, é de 38,4% o percentual de arbitramento aplicável à receita bruta obtida nas operações de venda de veículos.*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

*Em se tratando de exigência reflexa que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do IRPJ, a decisão de mérito prolatada no principal constitui prejudgado na decisão do decorrente.*

**Lançamento Procedente”**

Os principais fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido podem ser resumidos nos seguintes pontos:

1- O cabimento da multa agravada por infração qualificada, no percentual de 150%, tem suporte na ocorrência de dois fatos: i) existência de movimentação financeira de parte das operações da autuada em contas bancárias dos sócios, fato que foi expressamente admitido pelos mesmos; e ii). comprovação da prática reiterada de informar ao fisco receitas menores ao efetivamente auferidas, sendo que em 2002 a pessoa jurídica declarou aproximadamente 13% das receitas auferidas e; em 2003, 10%.

2- Aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN, tem-se que, para o IRPJ e CSLL, a opção do contribuinte pela apuração anual dos lucros nos anos-calendário 2002 e 2003, implica que o encerramento do período de apuração mais remoto se deu em 31/12/2002, de forma que o lançamento somente poderia ser efetuado no ano de 2003. Logo, o prazo decadencial começou a fluir em 01/01/2004, podendo o Fisco constituir o crédito tributário até 31/12/2008. Para a contribuição ao PIS e à Cofins, tampouco se cogita da decadência a partir de dezembro de 2002, vez que o lançamento somente seria possível em 2003, com prazo decadencial contado de 01/01/2004 até 31/12/2008. Entendeu, ainda, que ausentes pagamentos suportado por escrituração regular, o lançamento poderia ser efetuado, minimamente, até 31/12/2007 para as operações verificadas em 2002, entretanto, por força do parágrafo único do art. 173 do CTN, a notificação do ilícito efetuada em 27/11/2007 autorizou a fluência de um novo prazo decadencial de 5 (cinco) anos a partir de 01/01/2008. Concluiu pela ocorrência da interrupção do prazo decadencial em 27/11/2007 e que, relativamente aos fatos geradores de 2002, fluía na forma do art. 173, I do CTN, de modo que no curso do procedimento fiscal, a autoridade fiscal notificou-a da constatação da movimentação de recursos provenientes de suas

operações comerciais em contas bancárias de terceiros, caracterizando a vontade tendente a ocultar a ocorrência do evento jurídico tributário.

3- Em relação a base de cálculo utilizada na apuração da receita operacional omitida na revenda de veículos usados (vendas em consignação) tributado nos termos da Lei nº 9.716, de 1998 entendeu o acórdão recorrido que somente se poderia apurar as bases de cálculo pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição se o sujeito passivo comprovasse tais valores com a apresentação das notas fiscais de venda (saída) e de entrada. Não há previsão legal para que relatórios internos do contribuinte se prestem a tal comprovação. Assim, tendo em vista que a lei prevê a possibilidade de equiparação das operações da empresa à consignação apenas na hipótese em que as alienações estejam lastreadas nas notas fiscais de entrada e de saída, se ausentes tais elementos, tais transações configuram mera atividade de revenda de mercadorias e assim deveriam ser tributadas.

4- No tocante à apuração da receita de venda de mercadorias, a legislação não exige que as omissões constatadas devam estar suportadas pelas respectivas notas fiscais de venda. Em tal contexto, os valores de venda constantes do Certificado de Registro, os quais a fiscalização verificou serem compatíveis com os dados dos extratos bancários e dos demonstrativos da empresa, se prestam à apuração da receita bruta omitida.

5- Os documentos trazidos aos autos são suficientes para subsidiar a análise da matéria em litígio, razão pela qual o julgamento prescinde da realização de diligência (art. 18, do Decreto 70.235, de 1972).

6- A alíquota do arbitramento a ser utilizada sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias é de 8%, acrescida de 20% (9,6%). No caso do contribuinte, tal receita corresponderia ao valor da venda dos veículos usados, não importando o seu custo. Já nas atividades de revenda de veículos automotores usados regidas pela Lei nº 9.716, de 1998, deve ser aplicado o percentual de 38,4% (32% + 6,4%) sobre a receita bruta conhecida, por tratar-se de prestação de serviços em geral/intermediação de negócios prevista no art. 519, §1º, III, do RIR/99.

7- A Lei nº 9.249, de 1995, em seu art. 20, estabeleceu que para a determinação da base de cálculo mensal da CSLL das pessoas jurídicas que tenham optado pelo pagamento mensal do Imposto de Renda com base em estimativa ou que tenham optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, aplica-se à receita bruta o percentual de 12% para fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 2003; tal dispositivo foi alterado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que elevou para 32% a alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta das pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 (art. 519, §1º, III, do RIR/99), dentre as quais a prestação de serviços.

8- A decisão de mérito prolatada para o IRPJ, em se tratando de exigência reflexa, constitui prejudgado na decisão das exigências referentes à CSLL, PIS e COFINS.

Irresignada com a decisão proferida pela DRJ, a contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, mediante arazoado, de fls. 954 a , alegando:

1- em preliminar, a nulidade do acórdão recorrido pela ocorrência do

cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento desmotivado do pedido de diligência. Menciona que pleiteou a realização de diligência fiscal, justificando sua necessidade no fato de a fiscalização ter considerado, dos documentos de transferência dos veículos alienados, tão-somente o valor da venda, apesar de ter ciência que a atividade desenvolvida pela empresa centra-se na comercialização de veículos usados, cujo regime de tributação alcança a diferença entre o valor de entrada e saída. A defesa requereu a realização de diligência fiscal para que restasse comprovada a ocorrência do negócio antecedente (compra), observando que a prova requerida está em poder da Administração Tributária, uma vez que no certificado de transferência do veículo consta os dados do alienante que, por sua vez, é obrigado a ultimar a baixa do veículo vendido na sua declaração de bens, invocando a aplicação do art. 37 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 ao caso.

2- A recorrente trouxe matéria nova não mencionada na peça impugnatória e, por consequência, não debatida no acórdão recorrido, relativamente aos itens 5 e 7 da peça recursal, a saber: **item 5**. Nulidade: utilização indevida da presunção estatuída no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. A origem dos depósitos era conhecida pela fiscalização; e **item 7**. Decadência: depósitos bancários tem fato gerador mensal.

3- Quanto às demais matérias, a defesa repisa praticamente os mesmos argumentos trazidos na peça impugnatória.

Ao final, requer o acolhimento das razões apresentadas e que sejam julgadas improcedentes as autuações.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

O presente processo trata da lavratura de Autos de Infração para exigir o IRPJ e contribuições reflexas, pela ocorrência de “omissão de receitas” ao ser verificado, pela fiscalização, que a empresa autuada informava ao fisco em suas declarações DIPJ, valores menores das receitas efetivamente auferidas e, além disso, também se utilizava de contas bancárias em nome de seus dois sócios para efetuar a movimentação financeira de suas atividades operacionais.

Em síntese, os principais pontos questionados pela recorrente dizem respeito ao cerceamento do direito de defesa, à ocorrência da decadência, inaplicabilidade da multa qualificada, erro na apuração do percentual de arbitramento e das bases de cálculo das omissões de rendimentos.

Verifica-se, também, que na sua peça recursal o recorrente resolveu trazer matérias novas, não mencionadas na peça impugnatória e, por consequência, não debatidas no acórdão recorrido, relativamente aos itens 5 e 7 da peça recursal, a saber: **item 5**. Nulidade: utilização indevida da presunção estatuída no artigo 42 da Lei nº 9.430/96. A origem dos

depósitos era conhecida pela fiscalização; e **item 7**. Decadência: depósitos bancários tem fato gerador mensal.

Assim, o não-questionamento a respeito dessas matérias, na peça impugnatória, implica na preclusão do recorrente trazer esses assuntos a debate, na fase recursal, por se tratar de matérias novas não enfrentadas pela primeira instância, nos termos do art. 16, III c/c art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (grifei)*

Nesse mesmo sentido, vinha decidindo o antigo Conselho de Contribuintes, conforme ementa do Acórdão nº 103-23579, sessão de 18/09/2008, que abaixo se transcreve:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRECLUSÃO – Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece.*

Assim, entendo que não deve ser conhecida das matérias que deixaram de ser contestadas expressamente na fase impugnatória, relativamente aos itens 5 e 7 da peça recursal.

Quanto ao procedimento fiscal, cabe registrar que a fiscalização laborou com zelo, possibilitando à atuada a apresentação de toda a documentação contábil e fiscal para comprovar todas as suas operações, restando muito bem evidenciado nos autos a existência de contas bancárias de titularidade dos sócios da atuada, Sr. João Waine Fernandes e Sr. Luiz Carlos Queiroz, nos Bancos HSBC S/A e Banco BCN S/A, conforme “declarações expressas dos mesmos”, fls. 217, 429, 776-verso e 769-verso, contas essas que foram utilizadas para movimentar os recursos financeiros das atividades da empresa atuada.

Esse fato é incontroverso, posto que não contestado pela defesa, evidenciando a intenção dos sócios em ocultar das autoridades fiscais as movimentações financeiras da atuada nos anos de 2002 e 2003, com o claro objetivo de evitar a incidência dos tributos e contribuições sobre as suas atividades.

Além disso, relativamente ao ano de 2003, regularmente intimada, a empresa atuada não comprovou a origem dos depósitos bancários em suas contas, nos Bancos HSBC S/A e Banco BCN, caracterizando a presunção de “omissão de receitas” nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Feitas essas considerações iniciais, passo ao exame do recurso voluntário.

#### **Nulidade do Acórdão - Do pedido de diligência**

Requer a defesa seja declarado nulo o acórdão recorrido em razão do **indeferimento do pedido de diligência, alegando cerceamento do direito de defesa.**

Creio não assistir razão à recorrente.

Inicialmente, cabe registrar que inexistente a obrigatoriedade do atendimento do pleito de diligência formulado pela autuada. O órgão julgador detém a plena competência para indeferir-las quando entendê-las desnecessárias à solução da lide, consoante permissivo legal contido no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações:

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

Ademais, o acórdão recorrido bem fundamentou a sua decisão, entendendo que os elementos constantes dos autos eram suficientes para a formação da convicção do julgador. Por fim, identifico que os quesitos formulados pela defesa não se prestariam para aprimorar a solução do litígio, principalmente no tocante ao último quesito, onde se pretende que se emita intimação para os compradores solicitando a confirmação do valor de aquisição dos veículos, fato que em nada atenderia a solução do caso, pois como se verá adiante, neste voto, a lei exige que a empresa possua nota fiscal de Entrada na aquisição dos veículos, documento fiscal obrigatório que a empresa não emitiu à época.

Por fim, entendo pela inaplicabilidade ao caso do disposto no art. 37 da Lei nº 9.784, de 1999. Assim dispõe o citado artigo 37:

*Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.*

Como se vê pela redação do art. 37, os documentos exigidos como prova exigida pela lei (Lei nº 9.716, de 1998 - Nota Fiscal de Entrada) não se encontra em poder da Administração Tributária como quer fazer entender o recorrente, de modo que a diligência proposta se mostraria inócua, devendo ser indeferida também por esse motivo.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão DRJ/Campinas por cerceamento do direito de defesa.

### **Multa agravada por infração qualificada – 150%**

Protesta o recorrente pela aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, argumentando que o lançamento decorreu de provas diretas, optando a fiscalização por abandonar os depósitos bancários apurando as referidas omissões de receita nos documentos de transferência dos veículos. Ao optar pela prova direta, não haveria dúvida de que o Fisco teria renunciado — no ano-calendário de 2002 - aos elementos do aludido artigo 42, razão pela qual a questão da titularidade das contas torna-se irrelevante, não podendo ser apontada como causa para o agravamento da penalidade.

Conforme amplamente noticiado no relatório e voto deste acórdão, a autuada admitiu ter se utilizado de contas bancárias dos sócios e de conta bancária própria, à margem

do que foi declarado em DIPJ, evidenciando o claro intuito de omitir as movimentações financeiras de suas atividades e, por conseqüência, fugir da incidência dos impostos e contribuições devidos.

No caso em questão, o procedimento levado a cabo pela contribuinte revela o ajuste doloso entre ela e seus sócios, fraudando o fisco, cujo resultado foi a supressão dos tributo devidos. Cabe aqui esclarecer os conceitos de dolo, fraude e simulação previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e seus efeitos:

***Lei nº 4.502, de 1964***

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

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

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

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

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

Ao se utilizar de contas bancárias de terceiros, e próprias, não declaradas ao fisco, clara a ação dolosa ajustada entre os sócios tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, definidos como sonegação, fraude e conluio nos termos dos arts. 71 a 73 acima transcritos.

Apesar do contribuinte afirmar que a apuração dos tributos se deu com base nos "recibos" e "certificados de registro" entregues pela própria autuada, isso não impediu que ação dolosa efetuada no passado tenha deixado de existir, posto que a movimentação de recursos em contas de terceiros (anos de 2002 e 2003) e a ação de ocultar recursos financeiros em conta própria (ano de 2003), são atitudes que se enquadram perfeitamente nas definições dos dispositivos legais acima transcritos.

Esses fatos, encontram perfeita sintonia com o tipo legal que prevê a imposição de penalidade mais gravosa, no caso, o art. 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrito:

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

***I*** - *de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de*

*pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(...)

**§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifei)**

Em face do exposto, por existir perfeito enquadramento da ação do sujeito passivo com os dispositivos legais mencionados, entendo que deve ser mantida a multa agravada por infração qualificada, no percentual de 150%

### **Decadência**

O acórdão recorrido afastou a prejudicial de decadência a todos os tributos lançados, entendendo que se aplicaria ao caso a interrupção da contagem do prazo decadencial pela notificação, ao sujeito passivo, de medida preparatória indispensável ao lançamento, consoante parágrafo único do art. 173 do CTN, interpretação chancelada pelo STJ no exame do Resp nº 766.050/PR, cuja parte da decisão transcreve.

Para melhor entender a interpretação empreendida pelo acórdão da DRJ, transcrevo parte do voto condutor a respeito da matéria:

“Veja-se que, no presente caso, a contagem do prazo decadencial foi transposta para o art. 173, I do CTN porque não havia apuração válida a amparar pagamentos antecipados e não porque identificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, como previsto no art. 150, § 4º do CTN. Se assim não fosse estaria se admitindo que uma mesma ocorrência tem o condão de afastar a aplicação do art. 150 do CTN, e de interromper a fluência do seu art. 173, I. Aqui o contribuinte promoveu pagamentos que pretendeu classificar como antecipados, mas que assim não se confirmaram por ausência de amparo escritural à suposta apuração, impondo a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado. E, no curso deste prazo, identificou-se o uso de contas bancárias dos sócios para ocultação de operações da empresa autuada, ilícito notificado ao interessado em 27/11/2007, quando ainda não expirado o prazo do art. 173, I, do CTN, e hábil, assim, a interrompê-lo.”

Já a recorrente defende que ainda que se considere válida a multa agravada e se desloque a contagem da decadência para a regra do art. 173, I, do CTN, em 23/09/2008, data do lançamento, estava decaído o direito de o Fisco constituir crédito tributário relativo ao ano-calendário de 2002. Em relação ao IRPJ e à CSLL explica que, por força da periodicidade trimestral do lucro arbitrado, o termo inicial da contagem da decadência fixa-se em 01/01/2003, o que leva o termo final de lançamento para 31/12/2007. No tocante ao PIS e à Cofins, aponta que os fatos geradores são mensais e que também foram alcançados pela decadência os valores relativos de janeiro a dezembro de 2002

Primeiramente, é preciso dizer à recorrente que não concordo com a tese de que o termo inicial da contagem do prazo decadencial se alteraria em razão da modificação da

apuração do IRPJ e CSLL perpetrada na autuação, que passou de anual, conforme opção do contribuinte manifestada em sua DIPJ, para trimestral, conforme consta dos autos de infração.

Explico minhas razões. Quando a contribuinte opta pela apuração dos seus tributos pela forma anual, define-se, nesse momento, o marco da ocorrência do fato gerador que, no caso, se concretiza no dia 31 de dezembro de cada ano. Já o art. 173, I, do CTN, que define o prazo decadencial, estipula que o direito de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme transcrição que segue:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Dessa forma, por uma interpretação lógica, pode-se perfeitamente concluir que ao verificar o direito de constituir o crédito tributário, a Fazenda Pública deve examinar a situação fática existente, vale dizer, deve se atentar para a forma prevista em lei com que o contribuinte apurou seus tributos na época dos fatos, que no caso do IRPJ e CSLL, pode ser trimestral ou anual. Verificado que houve a opção anual, incide ao caso a regra de decadência prescrita na norma legal, nada mais podendo alterá-la, muito menos fatos posteriores à ocorrência do fato gerador, como pretende a defesa (no lançamento do crédito tributário), sob pena de incidir sobre a regra duas interpretações distintas (antes do lançamento fiscal e no ato do lançamento fiscal), o que não pode ser admitido.

Assim, não assiste razão à recorrente em querer alterar a forma de contagem do prazo inicial de decadência em razão da alteração da sistemática de apuração do IRPJ e CSLL aplicado ao lançamento, que passou de anual, para a forma geral de apuração, que é trimestral, como aplicado ao lançamento.

Quanto à interrupção da contagem do prazo decadencial pela notificação do sujeito passivo de medida preparatória indispensável ao lançamento, prevista no parágrafo único do art. 173 do CTN, creio que a doutrina e jurisprudência são majoritárias em interpretar tal dispositivo no sentido que o mesmo só se aplicaria aos casos de antecipação do início da contagem do prazo decadencial para antes do início do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado, hipótese não verificada nos autos. Assim, não comungo da interpretação de que ocorre a interrupção do prazo decadencial como decidido pelo acórdão recorrido.

Nesse mesmo sentido vinha decidindo o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme parte da ementa que se transcreve do Acórdão nº 103-23222, sessão de 18/10/2007:

*PRAZO DECADENCIAL. INTERRUPTÃO OU SUSPENSÃO. O prazo para constituição do crédito tributário mediante o lançamento ex officio não se sujeita a suspensão ou interrupção.*

Com efeito, a melhor aplicação da regra decadencial que se dá para o caso em análise é aquela prevista no art. 173, I do CTN, acima transcrita, afastando-se de imediato a regra do art. 150, § 4º do CTN por ser regra aplicada aos casos em que não há a comprovada ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipóteses, que como se viu, ocorreram no presente caso.

Assim, para aqueles fatos geradores do IRPJ e CSLL mais remotos, ocorridos em 31/12/2002, o fisco somente poderia efetuar o lançamento em 01/01/2003 e o início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, pela regra do art. 173, I, do CTN somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em 01/01/2004, se esgotando em 31/12/2008. Como a ciência dos lançamentos ocorreu em 23/09/2008, portanto dentro do prazo legal, é de se afastar a ocorrência de decadência para o IRPJ e CSLL.

No que se refere aos lançamentos do PIS e da COFINS, como se trata de apuração mensal dessas contribuições, o fato gerador ocorre ao final de cada mês. Assim, os fatos geradores ocorridos em 31/12/2002 e durante todo o ano de 2003, pelo mesmo raciocínio de contagem exposto no parágrafo anterior, estão dentro do prazo legal de constituição do crédito tributário, devendo ser afastada a ocorrência da decadência.

Entretanto, para os fatos geradores ocorridos em 30/11/2002, o fisco somente poderia efetuar o lançamento em 01/12/2002 e o início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos, pela regra do art. 173, I, do CTN somente se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, em 01/01/2003, se esgotando em 31/12/2007, portanto antes dos lançamentos ocorridos em 23/09/2008, sendo fulminados pela ocorrência da decadência. Raciocínio idêntico se aplica aos fatos geradores do PIS e da COFINS ocorridos aos finais de janeiro à outubro de 2002.

Assim, cabe reformar a decisão proferida no acórdão recorrido, considerando decaído o direito de lançar o PIS e a COFINS relativamente aos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2002.

### **Omissão de receitas na revenda de veículos - base de cálculo – descaracterização da operação de “consignação”**

Quanto a esse tópico, entendo que encontra-se muito bem fundamentado o acórdão recorrido, cujas principais razões de decidir contidas no voto condutor também adoto e que passo a transcrever na parte que julgo relevante:

“O impugnante questiona a base de cálculo utilizada na apuração da receita operacional omitida na revenda de veículos usados e defende que seja tributado nos termos da Lei nº 9.716, de 1998. Afirma que a fiscalização teria validado a parte do Certificado de Registro do veículo que viabilizou a venda mas não admitiu a comprovação do custo de aquisição dos veículos constantes dos relatórios internos da empresa.

A Lei nº 9.716, de 1998, admitiu a possibilidade de equiparação de operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, a operações de consignação:

*Art. 50 As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus I, 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.*

Da leitura do dispositivo verifica-se, de plano, que o fato de a fiscalização admitir que a pessoa jurídica exerce a atividade de comercialização de veículos usados não implica a obrigatoria equiparação de suas transações a operações de consignação.

Para operacionalizar esta forma de tributação, e tendo em conta especificamente o parágrafo único do seu art. 5º, a Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, exige a comprovação concreta do valor de alienação e do custo dos veículos:

(...)

Assim, para que o sujeito passivo possa ter apuradas as bases de cálculo pela diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição deve comprovar tais valores com as notas fiscais de venda e de entrada. Não há previsão legal de que relatórios internos do contribuinte se prestem a tal comprovação.

(...)

Do exposto observa-se que já no curso do procedimento fiscal o contribuinte tinha ciência de que a mera indicação de um valor a título de custo de aquisição em relatórios internos da empresa (Vlr Compra), desprovida de outros elementos, não seriam hábeis a comprovar o custo de aquisição de veículos e, mesmo assim, não apresentou, durante a ação fiscal ou em sede de impugnação, minimamente as referidas declarações formais dos clientes com os dados da aquisição dos veículos e tampouco os elementos solicitados pela fiscalização em 01/04/2008.

Conclui-se, ademais, que a fiscalização foi explícita em sua intimação e facultou ao contribuinte a possibilidade de comprovar o custo de aquisição dos veículos nos termos em que previsto na legislação de regência.

Assim, tendo em vista que a lei prevê a possibilidade de equiparação das operações da empresa à consignação apenas na hipótese em que as alienações estejam lastreadas nas notas fiscais de entrada e de saída, se ausentes tais elementos, tais transações configuram mera atividade de revenda de mercadorias e assim serão tributadas.

No tocante à apuração da receita de venda de mercadorias, a legislação não exige que as omissões constatadas devam estar suportadas pelas respectivas notas fiscais de venda. Em tal contexto, os valores de venda constantes do Certificado de Registro, os quais a fiscalização verificou serem compatíveis com os dados dos extratos bancários e dos demonstrativos da empresa, se prestam à apuração da receita bruta omitida.”

Ainda, a respeito da matéria, reforço os argumentos utilizados pelo acórdão recorrido, mencionando que o próprio parágrafo único do art. 50 da Lei nº 9.716, de 1998, acima transcrito, exige que para se sujeitar ao regime de operação de “consignação”, o contribuinte deverá ter as respectivas notas fiscais de Entrada, no recebimento dos veículos, e de Saída, quando da efetivação da venda.

Entretanto, não é o que ocorre no presente caso. A própria empresa reconhece expressamente não possuir as notas fiscais de Entrada de veículos, fls. 969, não podendo dessa forma reclamar pela descaracterização das operações que quer ver tratadas como de “consignação”, devendo as operações que não atenderem aos requisitos da lei, ser consideradas como atividades mercantis, de revenda de mercadorias, sujeitando-se a forma de tributação próprias para este tipo atividade.

Repise-se, trata-se de documento fiscal exigido pela lei, não se confundindo com uma possível presunção da fiscalização de que não teria havido custo de aquisição, como equivocadamente defende a recorrente.

### **Operações regidas pela Lei nº 9.716/98 - Percentual de arbitramento do lucro – 38,4%**

Também quanto a esse tópico, não há reparos a fazer nos fundamentos do acórdão recorrido, cujas principais razões de decidir contidas no voto condutor também adoto e que passo a transcrever na parte que julgo relevante:

“Em relação às operações regidas pela Lei nº 9.716, de 1998, o impugnante assevera que a receita da empresa correspondente à diferença entre o valor de venda e o valor de aquisição tem a natureza de operação mercantil, razão pela qual deveriam ser enquadradas como atividade comercial, cujo percentual de arbitramento do lucro é de 9,6%, e não como prestação de serviços, tributado à alíquota de 38,4%.

De fato, tais operações materialmente podem ser consideradas mercantis por terem como objeto uma mercadoria — veículo usado.

Contudo, recorde-se que a Lei nº 9.716, de 1998, dispõe que a alienação de veículos usados ali prevista sujeita-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação. Ao equiparar a venda de veículos usados às operações de consignação, a lei, para fins tributários, desnaturou essas operações como sendo mercantis, permitindo que se considerasse como receita bruta apenas a diferença entre a venda e a compra do veículo usado, o que descaracteriza a operação como de venda de mercadoria.

E os art. 518 e 519 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que tratam da determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, para fins de cálculo do lucro presumido, assim estabelecem:

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei no 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, inciso 1).*

*Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.*

*§1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, §12):*

*[...]*

*III- trinta e dois por cento, para as atividades de:*

*a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalar;*

*b) intermediação de negócios;*

*c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza. [destaques acrescidos]*

**O art. 532** do RIR/99 determina que, quando conhecida a receita bruta, a base de cálculo do lucro arbitrado é obtida mediante a aplicação sobre ela dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, **acrescidos de vinte por cento**.

Assim, a alíquota a ser utilizada sobre a receita bruta proveniente da venda de mercadorias é de 8%, acrescida de 20% (9,6%). No caso do contribuinte, tal receita corresponderia ao valor da venda dos veículos usados, não importando o seu custo. Para o contribuinte se valer da alíquota de 9,6% necessário seria que a base de cálculo permanecesse como o valor da venda. Já nas atividades de revenda de veículos automotores usados regidas pela Lei nº 9.716, de 1998, deve ser aplicado o percentual de 38,4% (32% + 6,4%) sobre a receita bruta conhecida.

Este também é o entendimento exarado em acórdão do Conselho de Contribuintes, cuja ementa se transcreve:

*VENDA DE VEÍCULOS USADOS - CONSIGNAÇÃO - As empresas optantes pela sistemática prevista no artigo 5º da Lei 9.716/98, devem utilizar a alíquota de 32% para calcular a base a ser utilizada para determinação do valor a ser recolhido. (Ac. 1º CC 105-16775)*

Ainda, na Instrução Normativa nº 390, de 2004, que dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, verifica-se que há entendimento administrativo no sentido de que as operações equiparadas à consignação têm natureza de prestação de serviços.

Isto porque a Lei nº 9.249, de 1995, em seu art. 20, *in verbis*, estabeleceu que para a determinação da base de cálculo mensal da CSLL das pessoas jurídicas que tenham optado pelo pagamento mensal do Imposto de Renda com base em estimativa ou que tenham optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, aplica-se à receita bruta o percentual de 12% para fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 2003; tal dispositivo foi alterado pelo art. 22 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que elevou para 32% a alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta das pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15 (art. 519, §1º, III, do RIR, acima transcrito), dentre as quais a prestação de serviços.

*Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.”*

Além das fundamentações expostas acima, cumpre também dizer que aplica-se o mesmo percentual de 38,4% (32% *acrescido de 20% desse percentual*) para o arbitramento do lucro relativo às receitas de comissões pela revenda de veículos novos, nos termos do art. 519, §1º, inciso III, c/c o art. 532 do RIR/99.

Em síntese, entendo que foram corretamente aplicados pela fiscalização os percentuais de arbitramento do lucro da pessoa jurídica, a saber: i) de 38,4% para as receitas provenientes de vendas que a fiscalização considerou como operação de “consignação” e receitas de “comissões” pelas vendas de veículos novos; e ii) de 9,6% para as receitas com vendas não consideradas como operação de “consignação” e da “presunção de omissão de receita” prevista no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto às exigências da CSLL, do PIS e da Cofins, deve-se dizer que uma vez subsistindo o lançamento principal, devem ser mantidos os lançamentos que lhe sejam decorrentes, na medida que os fatos que ensejaram os lançamentos são os mesmos

Em face do exposto, voto no sentido de que seja rejeitada a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, de que seja acolhida parcialmente a preliminar de decadência relativamente ao PIS e à Cofins, considerando decaído o direito de lançar dos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2002 e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo

## Voto Vencedor

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, Redatora Designada.

Discordo do entendimento do ilustre Relator quanto a não alteração do marco da ocorrência do fato gerador uma vez que foi alterada a sistemática de apuração dos tributos sob análise.

Como disposto no Relatório, o agente fiscal procedeu ao arbitramento do lucro, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e do inciso III do artigo 47 da Lei nº 8.981 de 1995, mudando o período de apuração dos tributos de anual para trimestral. Ou seja, a recorrente optou pela apuração anual, todavia, a autoridade fiscal, no lançamento, mudou a sistemática para o período trimestral, portanto, deveria ser consistente em relação aos demais reflexos do lançamento, os quais deveriam guardar relação com a alteração da sistemática anual para a trimestral. Deve haver consistência no lançamento como um todo, sob pena da autoridade lançadora se valer de duas interpretações distintas para um mesmo suporte de lançamento, o que não pode ser admitido.

Com a alteração para a apuração trimestral, o marco da ocorrência do fato gerador passam a ser os trimestres do ano-calendário. Em relação aos primeiros três trimestres de 2002, o lançamento poderia ser feito a partir de 1º de outubro de 2002. Com isso, o início da contagem do prazo decadencial, correspondente a 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se dá em 1º de

janeiro de 2003. O prazo de 5 anos, portanto, esgota-se em 31 de dezembro de 2007. Como a ciência dos lançamentos ocorreu em 23 de setembro de 2008, houve a decadência porque está fora do prazo determinado no artigo 173, I, do CTN, abaixo transcrito:

*“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Diante do exposto, meu voto é por acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL até o 3º trimestre de 2002 (30 de setembro de 2002).

(documento assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta