



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10935.730014/2020-16
ACÓRDÃO	1301-008.219 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REGINA APARECIDA RIBEIRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. PORTARIA SRFB Nº 543/2020. INOCORRÊNCIA.

A suspensão de prazos para a prática de atos processuais no âmbito da Receita Federal do Brasil, prevista na Portaria SRFB nº 543/2020 e alterações posteriores, não se confunde com paralisação da atividade fiscalizatória nem impede, por si só, a constituição do crédito tributário.

DECADÊNCIA. ART. 173, I, DO CTN. INOCORRÊNCIA.

Caracterizada a conduta dolosa voltada a impedir ou retardar o conhecimento, pela autoridade fazendária, da ocorrência dos fatos geradores e de suas circunstâncias materiais, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, I, do CTN. Cientificado o lançamento antes do termo final do quinquênio, não se reconhece a decadência.

PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. HABITUALIDADE. PROFISSIONALISMO. FIM ESPECULATIVO DE LUCRO.

Equipara-se à pessoa jurídica, para fins tributários, a pessoa física que, em nome individual, explore, habitual e profissionalmente, atividade econômica de natureza civil ou comercial, com fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, nos termos do art. 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964 e do art. 150, § 1º, II, do RIR/1999. A ausência de estrutura formal empresária não afasta a equiparação quando a realidade econômica demonstra atividade mercantil reiterada.

GANHO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. INAPLICABILIDADE.

Reconhecida a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica para fins fiscais, afasta-se a tributação pelo regime de ganho de capital próprio da pessoa física.

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO IDÔNEA. CABIMENTO.

É legítima a apuração do lucro com base no Lucro Arbitrado quando, embora formalizada opção pelo Lucro Presumido, o sujeito passivo deixa de apresentar os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, nos termos do art. 530, III, do RIR/1999.

VEÍCULOS USADOS. ART. 5º DA LEI Nº 9.716/1998. EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

O regime especial de apuração da receita bruta aplicável à venda de veículos usados, com equiparação às operações de consignação, exige o preenchimento dos requisitos legais específicos, notadamente objeto social compatível e emissão de Nota Fiscal de Entrada e de Saída. Inobservados tais pressupostos, não se aplica a tributação pela diferença entre o custo de aquisição e o preço de venda.

MULTA QUALIFICADA. CABIMENTO.

Mantém-se a multa qualificada quando o conjunto fático-probatório revela conduta dolosa apta a manter a atividade econômica e os rendimentos dela decorrentes fora do alcance regular da tributação, em contexto que ultrapassa a mera omissão de receitas.

MULTA AGRAVADA. CANCELAMENTO.

O agravamento da multa de ofício, previsto no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, exige demonstração objetiva de não atendimento, no prazo assinalado, de intimação fiscal enquadrável nas hipóteses legais. Havendo atendimento substancial às intimações, ainda que incompleto, descabe a majoração.

RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA QUALIFICADA. REDUÇÃO PARA 100%.

Aplica-se retroativamente a legislação superveniente mais benéfica, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN. Mantida a qualificação da multa e ausente comprovação de reincidência, o percentual deve ser reduzido para 100%, conforme a redação dada pela Lei nº 14.689/2023 ao art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o agravamento da multa, mantendo-se sua qualificação.

Decidiu-se, por unanimidade, reduzir o percentual da multa qualificada aplicado em 150%, ao patamar de 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN c/c o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski – Relatora

Assinado Digitalmente

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por REGINA APARECIDA RIBEIRO E REGINA APARECIDA RIBEIRO 76893936915, contra o Acórdão nº 101-001.004 (e-fls. 650/663), que julgou parcialmente procedente a Impugnação, apenas para excluir, por decadência, as exigências de PIS e COFINS relativas ao período de apuração 10/2014, mantendo, no mais, o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

- DO PROCEDIMENTO FISCAL

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 543/569), a fiscalização foi instaurada para apurar o cumprimento das obrigações tributárias da Contribuinte, relativamente

ao período de 10/2014 a 07/2018, tendo a Autoridade Fiscal concluído pela existência de receitas sujeitas ao regime de tributação do lucro arbitrado.

Consta do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 543/569) que a ação fiscal teve origem em diligências anteriormente realizadas em face da empresa J. R. Veículos - Eireli, ocasião em que a Contribuinte foi intimada, inicialmente, a prestar esclarecimentos sobre veículos usados registrados em seu nome, tendo apresentado extratos bancários (e-fls. 64/76), cópias de DUTs (e-fls. 81/233, 240/303 e 366/373) e demonstrativos de vendas (e-fls. 77/80, 364/365 e arquivos não pagináveis às e-fls. 60/63, 236/239 e 307/310), sem, contudo, apresentar notas fiscais de compra e venda dos veículos negociados.

Segundo a Autoridade Fiscal, a Contribuinte declarou expressamente que houve “somente interesse próprio” na comercialização dos veículos relacionados nos Termos de Intimação (e-fls. 306 e 343), bem como informou que os recebimentos e pagamentos das operações transitaram por conta-corrente também utilizada para movimentações particulares, ora em moeda corrente, ora mediante repasse direto de cheques entre compradores e vendedores, além de noticiar que providenciara sua inscrição no CNPJ com efeitos retroativos a 02/01/2014 (e-fls. 362 e 374).

Com base nos DUTs, nos Demonstrativos das Vendas dos Veículos Adquiridos em 2014, 2015, 2016 e 2017 (e-fls. 77/80 e arquivos não pagináveis às e-fls. 60/63, 236/239 e 307/310) e nas demais informações coligidas, a Autoridade Fiscal concluiu que a Contribuinte adquiriu e revendeu, a terceiros, veículos usados de forma habitual e profissional, com fim especulativo de lucro, enquadrando a situação no art. 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964.

Ainda segundo o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 543/569), diante da equiparação da pessoa física à pessoa jurídica para fins tributários, a Administração Tributária promoveu alterações de ofício no CNPJ da Contribuinte, com base na Representação Fiscal lavrada no Processo nº 10935.723560/2020-09 (e-fls. 404/408), alterações essas refletidas nas telas da Base CNPJ (e-fls. 411/413), tendo sido posteriormente lavrado Termo de Ciência (e-fls. 414/415), com ciência por AR (e-fls. 416).

Na sequência, a Contribuinte foi intimada por meio do Termo de Início de Ação Fiscal (e-fls. 417/421), com ciência em 26/05/2020 por AR (e-fls. 422), a manifestar-se sobre o regime de tributação a ser aplicado e a apresentar a documentação contábil e fiscal respectiva.

Em resposta, formalizou opção pelo lucro presumido (e-fls. 423), mas não apresentou os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, nem Livro Caixa, razão pela qual a Autoridade Fiscal entendeu cabível a tributação com base no lucro arbitrado.

Em decorrência das conclusões do procedimento fiscal, foram lavrados os Autos de Infração de IRPJ (e-fl. 436), CSLL (e-fl. 476), PIS (e-fl. 515) e COFINS (e-fl. 527), relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2014 a 2018, em valores já acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada e agravada. Segundo consignado no Acórdão da DRJ (e-fls. 650/663), a exação refere-se, em síntese, à “omissão de receita da atividade - receita bruta mensal na revenda de mercadorias”.

Constou, ainda, do lançamento, a inclusão de Regina Aparecida Ribeiro, pessoa física, no polo passivo, como responsável solidária.

A Autoridade Fiscal consignou que a Contribuinte exerceu atividade comercial de compra e venda de veículos usados sem a devida regularização tributária, tendo negociado, segundo o relato fiscal reproduzido no Acórdão da DRJ (e-fls. 650/663), o total de 97 veículos, circunstância que, no entender do Fisco, autorizaria tanto a equiparação à pessoa jurídica quanto a qualificação da multa.

- DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação (e-fls. 585/600), na qual sustentou, preliminarmente, a nulidade da autuação, ao argumento de que o procedimento fiscal foi encerrado durante a vigência da Portaria SRFB nº 543/2020, alterada pela Portaria SRFB nº 1.087/2020, diplomas que, segundo alegou, teriam suspenso a prática de atos administrativos e restringido o regular acompanhamento das intimações pela defesa.

A Impugnante alegou, ainda, a ocorrência de decadência parcial do crédito tributário, bem como insurgiu-se contra o critério jurídico adotado pela Autoridade Fiscal para tributar as operações como atividade empresarial sujeita à equiparação à pessoa jurídica. Sustentou, ademais, que a exigência teria se baseado em elementos insuficientes, com utilização de base de cálculo incorreta.

No tocante às penalidades, a Impugnante requereu o afastamento da multa qualificada, por ausência de demonstração de dolo, fraude ou sonegação, bem como do agravamento da multa de ofício, ao fundamento de que teria atendido às intimações recebidas e de que as limitações impostas no período da pandemia teriam comprometido o integral cumprimento das requisições fiscais.

- DO ACÓRDÃO DA DRJ

A Autoridade Julgadora, por meio do Acórdão nº 101-001.004 (e-fls. 650/663), julgou a Impugnação parcialmente procedente, apenas para excluir, por decadência, as exigências de PIS e COFINS com vencimentos em 2014, relativas ao período de apuração 10/2014, mantendo as demais exigências tributárias.

No exame das preliminares, a Autoridade Julgadora rejeitou a alegação de nulidade fundada na Portaria SRFB nº 543/2020, por entender que os atos normativos invocados não suspenderam procedimentos fiscais, nem afastaram a obrigatoriedade de atendimento das solicitações formuladas pelo Fisco.

Quanto à decadência, o Acórdão da DRJ (e-fls. 650/663) entendeu aplicável o art. 173, I, do CTN, reconhecendo a extinção apenas das exigências de PIS e COFINS do período de apuração 10/2014, mantendo hígidas as exigências de IRPJ e CSLL, cujos vencimentos ocorreram em 2015.

No mérito, a Autoridade Julgadora acolheu as conclusões da Autoridade Fiscal quanto à habitualidade e ao profissionalismo na atividade de compra e venda de veículos usados, reputando correta a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica e a adoção do lucro arbitrado, em razão da ausência de escrituração contábil e fiscal idônea.

Manteve, ainda, a multa qualificada, por entender demonstrada a atuação dolosa da Contribuinte, bem como o agravamento da multa de ofício, em razão do não atendimento integral à fiscalização quanto à apresentação da escrituração contábil.

- DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignadas, as Recorrentes interpuseram Recurso Voluntário (e-fls. 681/697), no qual reiteram, em essência, as alegações deduzidas na Impugnação. Sustentam, preliminarmente, a nulidade da autuação, insistindo em que a fiscalização foi concluída durante a vigência da Portaria SRFB nº 543/2020, o que teria comprometido a prática regular dos atos procedimentais e o exercício do direito de defesa.

Renovam, também, a alegação de decadência parcial, defendendo que a extinção do crédito tributário deveria alcançar período mais amplo do que aquele reconhecido pela Autoridade Julgadora.

No mérito, insurgem-se contra a manutenção da tributação pelo lucro arbitrado, reiterando a tese de inadequação do enquadramento jurídico adotado pela Autoridade Fiscal e afirmando que a decisão recorrida não apreciou adequadamente as alegações defensivas.

Por fim, postulam o afastamento da multa qualificada, por ausência de dolo, fraude ou conluio, bem como do agravamento da multa de ofício, ao fundamento de que houve atendimento às requisições fiscais e de que não se mostraria legítima a majoração da penalidade nas circunstâncias do caso.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Eduarda Lacerda Kanieski**, Relatora

1 DA ADMISSIBILIDADE

Cientificadas do v. Acórdão em 28/07/2020 (e-fls. 677 e 678), a Contribuinte e a Responsável Solidária apresentaram Recurso Voluntário de forma conjunta, em 27/10/2020 (e-fl.679), cumprindo, portanto, o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Outrossim, o recurso foi interposto por advogado regularmente habilitado nos autos, conforme procuração e documentos de identificação acostados às e-fls. 601/603 e 698.

Portanto, o Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

2 DAS PRELIMINARES DE MÉRITO

2.1 DA NULIDADE DOS ATOS PRATICADOS DURANTE O PROCEDIMENTO FISCAL. SUSPENSÃO DA PRÁTICA DE ATOS FISCALIZATÓRIOS. PORTARIA SRFB Nº 543/2020.

A Recorrente sustenta a nulidade do lançamento, ao argumento de que a fiscalização foi encerrada durante a vigência da Portaria SRFB nº 543/2020 e suas alterações posteriores, que teriam suspenso a prática de atos processuais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com comprometimento do exercício do contraditório e da ampla defesa.

Alega, em síntese, que a ação fiscal teve início com a entrega do Termo de Início de Ação Fiscal, em 26/05/2020, por via postal, com aviso de recebimento, e que o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2020, tendo a ciência da Contribuinte ocorrido em 07/07/2020, via AR, e a da responsável solidária por edital, em 21/07/2020, após tentativa infrutífera de ciência postal. Sustenta, assim, que o encerramento da fiscalização durante o período de vigência das restrições administrativas decorrentes da pandemia tornaria inválido o lançamento.

A preliminar não merece acolhimento.

A nulidade do lançamento exige a demonstração de vício juridicamente qualificado dentre as hipóteses previstas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O art. 60 do mesmo diploma estabelece que:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para a parte, salvo se esta lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, o procedimento fiscal observou os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com a descrição dos fatos imputados, a indicação dos elementos de prova, a identificação dos períodos de apuração e o enquadramento legal adotado, não havendo demonstração de obstáculo concreto ao exercício da defesa.

Ademais, a tese recursal confunde a suspensão de prazos processuais com a paralisação da atividade fiscalizatória. A suspensão de prazos processuais interfere no curso temporal de determinados atos praticados no âmbito administrativo; a paralisação da atividade fiscalizatória, se prevista, impediria a própria atuação estatal de investigação, apuração e constituição do crédito tributário.

A norma invocada pela defesa não produziu esse segundo efeito.

A Portaria SRFB nº 543/2020 disciplinou a suspensão temporária de prazos para atos processuais e procedimentos administrativos específicos, mas não instituiu vedação à atividade de fiscalização, tampouco subtraiu da Autoridade Fiscal a competência para constituir o crédito tributário. Veja-se o art. 7º da referida Portaria:

Art. 7º Ficam suspensos os seguintes procedimentos administrativos até 30 de junho de 2020:

I - emissão eletrônica automatizada de aviso de cobrança e intimação para pagamento de tributos;

II - notificação de lançamento da malha fiscal da pessoa física;

III - procedimento de exclusão de contribuinte de parcelamento por inadimplência de parcelas;

IV - registro de pendência de regularização no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) motivado por ausência de declaração;

V - registro de inaptidão no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) motivado por ausência de declaração.

Como se observa, o dispositivo invocado não alcança a lavratura de auto de infração decorrente de procedimento fiscal regularmente instaurado, nem impede a prática de atos necessários à constituição do crédito tributário.

Ademais, a Recorrente não demonstrou, de forma concreta, qual elemento essencial de defesa deixou de ser produzido exclusivamente em razão da vigência da Portaria, nem evidenciou prejuízo efetivo capaz de comprometer a hígidez do lançamento.

A invocação abstrata do contexto pandêmico, sem demonstração objetiva do dano processual sofrido, não basta para a decretação de nulidade, à luz dos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, rejeito a preliminar.

2.2 PREJUDICIAL DE MÉRITO — DECADÊNCIA

A Recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência parcial do crédito tributário, em extensão superior àquela admitida pela decisão recorrida.

No caso em exame, a contagem do prazo decadencial deve observar o art. 173, inciso I, do CTN:

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;

Isso porque o Termo de Verificação Fiscal descreve, de forma expressa, condutas tidas pela Autoridade Fiscal como dolosas, voltadas a impedir ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência dos fatos geradores e de suas circunstâncias materiais.

Segundo consignado no procedimento fiscal, a atividade de compra e venda de veículos usados teria sido exercida em nome individual, com habitualidade, profissionalismo e intuito especulativo de lucro, entre 2014 e 07/2018, envolvendo, no total, 97 veículos.

Consta, ainda, que a Contribuinte permaneceu sem inscrição regular no CNPJ para a atividade efetivamente exercida, não apresentou declarações de ajuste anual da pessoa física entre 2015 e 2019 e não recolheu tributos sobre os ganhos auferidos, circunstâncias que, na ótica fiscal, mantiveram a atividade à margem do conhecimento da Administração Tributária até o surgimento da fiscalização correlata à empresa J. R. Veículos – Eireli.

A adoção do art. 173, I, do CTN, para fins de contagem decadencial, decorre, assim, do enquadramento fático descrito no procedimento fiscal e da premissa de que houve ocultação dolosa da materialidade tributável, retardando a possibilidade de atuação da Fazenda Nacional. Nesses termos, incide a inteligência da Súmula CARF nº 72:

Súmula CARF nº 72:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Ainda que se afastasse, apenas para fins argumentativos, a premissa de dolo adotada pela Autoridade Fiscal, não se chegaria à conclusão diversa quanto a regra decadencial aplicável. Como bem assentado pela decisão recorrida¹, não há nos autos informação da

¹ “(...) O cerne da questão sobre a decadência é a discussão sobre qual das regras decadenciais, presentes no CTN, aplicar-se-á, a expressa no § 4º, Art. 150 do CTN ou a constante do I, Art. 173 do CTN.

Creio que já temos resposta sobre esta dúvida.

No que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Fiscalização ou da Impugnante acerca da existência de recolhimentos relacionados aos fatos autuados, circunstância que impede a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

A orientação adotada pela DRJ está em consonância com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC, submetido ao regime dos recursos repetitivos, no sentido de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistindo pagamento antecipado, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa nº perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição nº Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed.

Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, o STJ, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação" (Recurso Especial nº 973.733).

Cabe destacar que na análise dos autos não encontramos informação, da fiscalização ou da Impugnante sobre a existência de recolhimentos, acarretando a aplicação da regra esculpida no Art. 173, I do CTN, citado acima, o que leva ao início da contagem do prazo decadencial de cinco anos para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado."

Assim, a regra decadencial aplicável ao caso é a do art. 173, inciso I, do CTN, seja porque a fiscalização imputou conduta dolosa à Recorrente, hipótese abrangida pela Súmula CARF nº 72, seja porque, de todo modo, não se comprovou pagamento antecipado apto a deslocar a contagem para o art. 150, § 4º, do CTN.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2020, com ciência da Contribuinte em 07/07/2020 e da responsável solidária em 21/07/2020.

Contudo, no que se refere ao IRPJ e à CSLL apurados no 4º trimestre de 2014, não há decadência a reconhecer. Tratando-se de tributos apurados trimestralmente, o vencimento regular ocorreu no último dia útil do mês subsequente ao encerramento do trimestre, isto é, em 30/01/2015.

Assim, para tais exigências, o lançamento somente poderia ter sido efetuado no ano-calendário de 2015. Aplicando-se o art. 173, inciso I, do CTN, o prazo decadencial teve início em 01/01/2016 e se encerraria apenas em 31/12/2020.

Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em julho de 2020, o crédito tributário relativo ao IRPJ e à CSLL do 4º trimestre de 2014 foi tempestivamente constituído.

O mesmo raciocínio se aplica aos demais créditos com vencimento em 2015 ou em exercícios posteriores, cujo prazo decadencial, contado na forma do art. 173, inciso I, do CTN, também não havia se esgotado quando da ciência do lançamento.

Ressalte-se, ademais, que a decisão recorrida já reconheceu a decadência das exigências de PIS e Cofins relativas ao período de apuração 10/2014, cujos vencimentos ocorreram em 2014. Não remanesce, portanto, crédito tributário decaído a ser excluído nesta instância recursal.

Ante o exposto, rejeito a prejudicial de mérito.

3 DO MÉRITO

3.1 DA EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA

No mérito, a Recorrente sustenta a insubsistência do lançamento, ao argumento de que a Fiscalização teria adotado critério jurídico inadequado ao equipará-la à pessoa jurídica e exigir IRPJ, CSLL, PIS e Cofins com base no lucro arbitrado.

Afirma que, embora tenha realizado ‘algumas’ operações envolvendo veículos usados ao longo de alguns anos, tais operações não teriam sido praticadas em caráter comercial ou empresarial. Assim, eventual tributação deveria recair, quando muito, sobre ganhos de capital da pessoa física.

Sustenta, ainda, que a autuação teria se baseado em indícios insuficientes, derivados de fiscalização originalmente instaurada em face da empresa J. R. Veículos – Eireli, sem adequada investigação quanto à possível utilização de seus dados cadastrais por terceiros.

Subsidiariamente, caso mantida a tributação como pessoa jurídica, requer que a base de cálculo seja limitada à diferença positiva entre o custo de aquisição e o preço de venda dos veículos, invocando a disciplina aplicável à comercialização de veículos usados.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autuação não se fundou em presunção genérica, mas no exame de Certidões de Histórico de Propriedade de Veículo, Demonstrativos das Vendas dos Veículos Adquiridos nos anos fiscalizados e cópias dos DUTs (documento único de transferência) relativos à aquisição e venda dos veículos usados no período de 2014 a 2018.

Além disso, a própria Contribuinte, em resposta às intimações fiscais (e-fl. 243), afirmou que havia “*somente interesse próprio*” na comercialização dos veículos relacionados no Termo de Intimação nº 6 (e-fls. 39/45), bem como informou que os recebimentos e pagamentos transitaram por conta-corrente também utilizada para movimentações particulares, parte em moeda corrente e parte mediante repasse direto de cheques entre compradores e vendedores (e-fls. 362).

A partir desse conjunto probatório, a Fiscalização concluiu que a Recorrente adquiriu e revendeu veículos usados a terceiros, em nome individual, de modo habitual e profissional, com finalidade especulativa de lucro, enquadrando a situação na hipótese do art. 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964, *verbis*:

Art. 41. Constituirá lucro operacional o resultado das atividades normais da empresa com personalidade jurídica de direito privado, seja qual for a sua forma ou objeto, e das empresas individuais.

§ 1º São empresas individuais, para os efeitos desta lei:

- a) as firmas individuais;
 - b) as pessoas naturais que exploram em nome individual qualquer atividade econômica, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, inclusive:
- (...)

A regra de equiparação da pessoa física à pessoa jurídica não exige a prévia constituição regular de sociedade empresária, a existência de estabelecimento formal, nome fantasia ou estrutura empresarial típica. O elemento determinante, para fins tributários, é o exercício, em nome individual, de atividade econômica de natureza civil ou comercial, com habitualidade, profissionalismo e finalidade lucrativa.

Nesse sentido, dispunha o art. 150, § 1º, II, do RIR/1999, que:

Art. 150. As empresas individuais, para os efeitos do imposto de renda, são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º).

§ 1º São empresas individuais:

- I - as firmas individuais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "a");
 - II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea "b");
- (...)

O mesmo comando foi reproduzido, em essência, no art. 162, § 1º, II, do RIR/2018, segundo o qual:

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

§ 1º São empresas individuais:

I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil ;

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

(...)

Essa orientação foi expressamente adotada pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF no Acórdão nº 1402-007.600, proferido em caso análogo, também decorrente de fiscalização relativa à comercialização de veículos usados iniciada em face de J. R. Veículos, em que figurava como autuado João Victor Ribeiro. Confira-se o teor da ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 31/07/2015 a 31/03/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Constatando-se nos autos que o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e que todos os requisitos formais e materiais previstos na legislação foram obedecidos, possibilitando ao sujeito passivo conhecer perfeitamente as infrações que lhe são imputadas e exercer plenamente o direito à ampla defesa e ao contraditório, deve ser rejeita a preliminar de nulidade arguida pela defesa.

EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE.

Se comprovado que a pessoa física exerceu, em nome próprio, com habitualidade e profissionalismo, visando a obtenção de lucro, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, haverá equiparação, para fins de apuração de tributos federais, nos termos do artigo 150, caput e § 1º, inciso II, do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), c/c o artigo 41, § 1º, alínea “b”, da Lei nº 4.506/1964 e artigo 27, § 1º, do Decreto-Lei nº 5.844/1943. Provado o exercício, por parte do interessado, pessoa física, no período em tela, de atividade habitual e profissional de comércio com o objetivo de obter lucro, a sua equiparação a pessoa jurídica, para fins fiscais, está correta.

GANHO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. INAPLICABILIDADE.

A equiparação da pessoa física a pessoa jurídica, para fins fiscais, impede a aplicação da tributação sobre ganho de capital de pessoa física.

BASE DE CÁLCULO DO LUCRO ARBITRADO. VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA A CONSIGNAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Não havendo contrato social com objeto social declarado de compra e venda de veículos usados, e nem emissão de Nota Fiscal de Entrada e de Saída, não foram cumpridas as condições exigidas para aplicação da equiparação do comércio de veículos usados a operações de consignação.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa agravada, com redução de 150% para 100% em face da alteração da legislação com efeito retroativo.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. PIS. COFINS. O decidido quanto ao IRPJ aplica-se à tributação dele decorrente.

No voto condutor do referido acórdão, o i. Conselheiro Relator **Ricardo Piza Di Giovanni** reputou correta a equiparação do autuado à pessoa jurídica com base no art. 150 do RIR/1999, sendo oportuna a transcrição parcial dos seguintes trechos da decisão:

“(…)

Segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, o crédito tributário em questão seria devido por conta da suposta omissão de receitas tributáveis auferidas pela ora Recorrente (pessoa física) por meio da sistemática realização de operações de compra e venda de veículos usados.

A Recorrente nega a conclusão de que, no período englobado pela auditoria, teria comercializado diversos veículos.

A Recorrente, todavia, confirma a seguinte informação fática às fls. 447 dos autos:

Conforme respondido ao Sr. Auditor, a Recorrente de fato realizou operações envolvendo carros usados ao longo de alguns anos, e obteve um certo rendimento sobre as diferenças entre o preço pago (custo) e a venda efetivada posteriormente.

No entanto, nada foi feito em caráter “comercial” ou “empresarial”, o que impede a manutenção do crédito tributário exigido.

Ocorre que a fiscalização provou não só as transações efetuadas, mas também sua habitualidade no período em tela (fls. 46 a 178).

Conforme destacado pela decisão da DRJ, as provas são os DUT (“Documento Único de Transferência) correspondentes ao CRV (“Certificado de Registro de Veículos”, nome adotado em alguns Estados da União), que é documento obrigatório para transferir veículos do antigo para o novo proprietário.

(...)

Assim, correta a equiparação realizada com base no que dispõe o artigo 150, do RIR/99, vez que restou demonstrada a prática reiterada de compra e venda de bens, em número de volume de negócios que afastam a natureza eventual ou esporádica de tais transações, configurando habitualidade e objetivo de lucro.

(...)”

Embora se trate de processo distinto, a *ratio decidendi* é plenamente aplicável ao presente caso: uma vez demonstrada a atividade habitual e profissional de compra e venda de veículos usados, com finalidade de lucro, a tributação não se dá pelo regime de ganho de capital da pessoa física, mas pelas regras aplicáveis à pessoa jurídica equiparada.

No caso concreto, os elementos reunidos pela Fiscalização superam o campo dos meros indícios, havendo substancial documentação individualizada das operações, com identificação de veículos, datas, valores de aquisição e alienação, além de declarações prestadas pela própria fiscalizada. A quantidade de operações, o período abrangido e a sistemática de aquisição e revenda afastam a tese de atos isolados de disposição patrimonial.

Nesse sentido, destacam-se outros precedentes deste e. CARF:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2013 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. No processo administrativo fiscal, são nulos apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Restando comprovado que todas as informações e elementos que embasaram o procedimento fiscal foram obtidos regularmente, cumprindo todas as etapas relativas à emissão dos Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, não há que se falar em nulidade do lançamento. EQUIPARAÇÃO DA PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA. INSCRIÇÃO DE OFÍCIO NO CNPJ. Caracterizada a exploração habitual e profissionalmente de atividade econômica de natureza civil ou comercial com fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços, é de se equiparar a pessoa física à jurídica para efeitos de apuração do imposto de renda, com a conseqüente inscrição de ofício no CNPJ.

(...)

(Acórdão nº 1202-002.183, Rel. Cons. Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Sessão de Julgamento: 30/10/2025)

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Ano-calendário: 2006

PESSOA FÍSICA. ATIVIDADE EMPRESÁRIA. OMISSÃO DE RECEITAS. PESSOA JURÍDICA. EQUIPARAÇÃO. EMPRESÁRIO. CNPJ. INSCRIÇÃO PRÉ-EXISTENTE. TRIBUTAÇÃO. Constatada a omissão de receitas de atividade que sujeite a pessoa física a equiparação a pessoa jurídica, deve o valor apurado ser tributado em inscrição pré-existente do empresário perante o CNPJ, mesmo que relativa a outra atividade, em virtude da universalidade de direitos e obrigações que constitui o patrimônio da pessoa física e do empresário individual. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006 CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA SUMULADA NO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

(**Acórdão nº** 1302-002.700, Rel. Cons. Gustavo Guimarães da Fonseca, Sessão de Julgamento: 09/04/2018)

Também não procede a alegação de que a origem das diligências em procedimento relativo à empresa J. R. Veículos – Eireli retiraria a validade da autuação, ao passo que a circunstância de a fiscalização ter inicialmente identificado elementos em procedimento relacionado a terceiro não impede a apuração de fatos próprios atribuídos à Recorrente.

A alegação de possível utilização indevida de dados cadastrais ou de tributação em duplicidade, por sua vez, foi formulada de modo conjectural, porquanto a Recorrente não demonstrou, de forma objetiva, quais veículos, datas, valores ou operações teriam sido indevidamente atribuídos a ela, tampouco comprovou que os mesmos fatos tenham sido efetivamente tributados em face da empresa J. R. Veículos – Eireli.

No processo administrativo fiscal, compete à Fiscalização demonstrar os fatos constitutivos do lançamento, ônus que, no ponto, foi cumprido mediante a reunião dos DUTs, demonstrativos de venda e demais documentos do procedimento fiscal.

Por outro lado, à Recorrente cabia demonstrar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da exigência, o que não se verifica quanto à alegada duplicidade ou uso indevido de seus dados.

Também não se acolhe a tese de que a inscrição no CNPJ teria sido “induzida” pela Fiscalização e, por isso, não poderia servir de suporte à autuação. A inscrição ou alteração cadastral não constitui o fato gerador dos tributos exigidos, nem é o fundamento material da equiparação. Esta decorre da atividade efetivamente exercida, apurada a partir dos documentos dos autos.

A providência cadastral teve caráter instrumental, destinado a refletir, perante a Administração Tributária, a situação fática identificada no procedimento fiscal. Não foi a inscrição no CNPJ que criou a atividade econômica; ao contrário, a alteração cadastral decorreu da constatação de que a Recorrente já exercia, em nome individual, atividade de compra e venda de veículos usados com habitualidade e finalidade lucrativa.

Por essas razões, rejeito a tese de que a Recorrente deveria ser tributada como pessoa física apenas por eventual ganho de capital, mantendo a equiparação promovida pela Fiscalização.

3.2 DO ARBITRAMENTO DO LUCRO

Superada a equiparação, mostra-se igualmente correto o arbitramento do lucro. A Recorrente foi intimada a se manifestar sobre o regime de tributação aplicável e a apresentar a documentação contábil e fiscal respectiva e, embora tenha formalizado opção pelo lucro presumido, não apresentou livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, nem Livro Caixa.

Nesse contexto, a adoção do lucro arbitrado encontra respaldo no art. 530, III, do RIR/1999, segundo o qual

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

O arbitramento, portanto, não representa sanção autônoma, mas forma legal de apuração da base tributável diante da ausência de escrituração comercial e fiscal, ou Livro Caixa.

A opção pelo lucro presumido, desacompanhada dos livros e documentos necessários à verificação da receita e da apuração configura hipótese legal expressa de arbitramento do lucro, nos termos do dispositivo supracitado, inexistindo fundamento para prover as alegações recursais no ponto.

A propósito, esse é o entendimento deste e. CARF:

IRPJ – PESSOA FÍSICA EQUIPARADA A PESSOA JURÍDICA Ano-calendário: Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Preenchido os requisitos do PAF e proporcionado ao Contribuinte plenas condições de contraditório, descabe a alegação de nulidade. PESSOA FÍSICA EQUIPARADA A JURÍDICA Pessoa física que em nome individual, explora habitual e profissionalmente atividade de natureza comercial, mediante venda de bens e serviço, equipara-se a pessoa jurídica. OMISSÃO DE RECEITA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS A lei 9.430/96 em seu art. 42 autoriza a presunção de omissão de receita com base em valores depositados em conta corrente caso o contribuinte não comprove, mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores a origem dos créditos. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. Na falta da escrituração contábil obrigatória, cabe a autoridade fiscal arbitrar os lucros com base no valor das receitas omitidas. TRIBUTAÇÃO REFLEXA O decidido para o IRPJ alcança as tributações reflexas dele decorrentes, no caso o PIS, a CSLL e a COFINS.

(**Acórdão nº** 1301-006.078, Cons. Rel. Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Sessão de Julgamento: 16/12/2010)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Data do fato gerador: 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003, 31/03/2004 COMPRA E VENDA DE GADO. ATIVIDADE RURAL. DESCARACTERIZAÇÃO. A compra e venda de gado com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos, descaracteriza a atividade rural da pessoa física. COMPRA E VENDA DE GADO. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. A pessoa física é equiparada à pessoa jurídica quando, em nome individual, explora habitual e profissionalmente a compra e venda de gado, com o fim especulativo de lucro. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO. A falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal e a ausência de elementos suficientes para a apuração do lucro real dão fundamento ao arbitramento do lucro. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 30/06/2003, 30/09/2003, 31/12/2003, 31/03/2004

INCONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA. A autoridade administrativa não dispõe de competência para apreciar alegações de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. Recurso Voluntário Negado.

(**Acórdão nº** 1401-001.560, Cons. Rel. RICARDO MAROZZI GREGORIO, Sessão de Julgamento: 01/03/2016)

Diante do exposto, rejeito as alegações no ponto.

3.3 SUBSIDIARIAMENTE. DA INAPLICABILIDADE DO REGIME DO ART. 5º DA LEI Nº 9.716/1998.

Subsidiariamente, a Recorrente sustenta que a base de cálculo deveria corresponder apenas à diferença positiva entre o custo de aquisição e o preço de venda dos veículos usados, à luz da sistemática prevista na Lei nº 9.716/1998 e nas instruções normativas que tratam da equiparação das operações de venda de veículos usados às operações de consignação.

A Fiscalização enfrentou esse argumento no item 5 do Termo de Verificação Fiscal.

Veja-se:

“(…)

Na Lei nº 9.716/1998, em seu artigo 5º e parágrafo único, estão previstas as condições a serem cumpridas pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, in verbis:

“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.”

A respeito da comercialização de veículos automotores novos ou usados, a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e alterações seguintes, em abordagem à tributação da COFINS e contribuição para o PIS, aduz com mais detalhes as condições e a forma de determinação da base de cálculo para essas contribuições sociais, representada pelo faturamento, que corresponde à receita bruta, assim

entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercidas pelas pessoas jurídicas e da classificação contábil adotada para escrituração das receitas, in verbis:

(...)

De todo o exposto, acerca da comercialização dos veículos relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 6, lavrado em 04/12/2018 (fls. 39/45), não há que prevalecer a equiparação prevista na Lei nº 9.716/1998 e nas Instruções Normativas em apreço, para efeito de sujeição ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação, considerando que:

- a aquisição e venda de tais veículos foram realizados por pessoa física, a Sra. Regina Aparecida Ribeiro/CPF nº 768.939.369-15;
- a equiparação da pessoa física com a inscrição no CNPJ (Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica) como empresário individual impera para efeitos tributários, com foco na exigência de ofício dos tributos devidos que não foram recolhidos e nem declarados à Fazenda Nacional;
- não há que cogitar da existência de atos constitutivos que tenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores;
- os veículos usados não foram objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída;
- foram apresentados cópias dos DUTs (Documento Único de Transferência) relativos à aquisição e venda dos veículos relacionados no Termo de Intimação Fiscal nº 6, lavrado em 04/12/2018.”

A conclusão fiscal deve ser mantida.

O art. 5º da Lei nº 9.716/1998 institui disciplina específica para pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, permitindo que as operações de venda de veículos usados sejam equiparadas, para efeitos tributários, às operações de consignação.

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.

(grifamos)

Como visto, o parágrafo único condiciona expressamente esse tratamento à emissão de nota fiscal de entrada dos veículos usados e, por ocasião da venda, de nota fiscal de saída, sujeitando a operação ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação.

A disciplina regulamentar e infralegal segue a mesma lógica. Tanto a Instrução Normativa SRF nº 247/2002², no tocante ao PIS e à Cofins, quanto a Instrução Normativa RFB nº 152/1998, quanto ao IRPJ, determinam que a apuração da receita bruta será realizada pela diferença positiva entre o preço de alienação e o custo de aquisição à existência de documentação fiscal própria.

Desse modo, a legislação invocada pela Recorrente não autoriza, de forma indistinta, que qualquer operação de compra e venda de veículo usado seja tributada apenas pela margem apurada entre aquisição e alienação.

² **Instrução Normativa SRF nº 247/2002**

Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo 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, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 5º Na determinação da base de cálculo de que trata o § 4º 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.

§ 6º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que tratam os §§ 4º e 5º, é o preço ajustado entre as partes.

Instrução Normativa SRF nº 152/1998

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.

(...)

O tratamento fiscal pretendido pressupõe o atendimento das condições legais específicas, notadamente a existência de pessoa jurídica com objeto social compatível, a emissão de notas fiscais de entrada e saída e a manutenção de demonstrativo de apuração da base de cálculo.

A matéria, ademais, já foi objeto de apreciação por esta Turma, em precedente no qual se assentou que a equiparação das operações de venda de veículos usados às operações de consignação, embora admitida pelo art. 5º da Lei nº 9.716/1998, depende da emissão das correspondentes notas fiscais de entrada e de saída. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. Ausente comprovação de que os veículos são de propriedade de terceiros e de que teria existido apenas uma intermediação, devem ser reconhecidas como receitas próprias da atividade da Recorrente. Configuração de omissão de receitas. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO. As operações de venda de veículos usados podem ser equiparadas às de consignação para efeitos tributários (art. 5º da Lei nº 9.716/98). Porém, esta equiparação depende da emissão de Notas Fiscais de Entrada e de Saída dos automóveis. OMISSÃO DE RECEITAS. ORIGEM PROVADA. VALORES NÃO DECLARADOS. Ainda que provada a origem das receitas de intermediação de financiamento, caberia à Recorrente demonstrar que os valores não são tributáveis ou que o tributo foi efetivamente recolhido. MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe o comprovado intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

(Acórdão nº 1301-006.772, Rel. Cons. EDUARDO MONTEIRO CARDOSO, Sessão de Julgamento realizada em 21.02.2024)

(grifamos)

No voto condutor do referido acórdão, o Conselheiro Relator Eduardo Monteiro Cardoso destacou:

“(…)

No caso de venda de veículos, o art. 5º da Lei nº 9.716/98 estabeleceu a possibilidade de equiparação dessas operações com as operações de consignação:

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.

(...)

Porém, a equiparação traz como requisito expresso a emissão das notas fiscais de entrada e saída referentes à compra e à venda dos veículos, o que não foi feito neste caso, em que a Recorrente não apresentou qualquer documento fiscal, apesar de intimada especificamente quanto a isso pela Fiscalização. Veja-se que este Carf possui precedente no sentido de ser obrigatória a emissão desses documentos para a equiparação:

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. (Acórdão nº 1202-000.512, Rel. Cons. Carlos Alberto Donassolo, Sessão de 29/03/2011)

Sem as referidas Notas Fiscais, especialmente as de entrada, não é possível aferir a renda líquida decorrente de cada operação, o que é imprescindível para se aplicar o regime do art. 5º da Lei nº 9.716/98. (...)

(grifamos)

No caso concreto, tais requisitos não foram atendidos. A atividade foi exercida, no período fiscalizado, em nome da pessoa física, posteriormente equiparada à pessoa jurídica para fins tributários; não havia atos constitutivos com objeto social declarado de compra e venda de veículos automotores; não foram emitidas notas fiscais de entrada e saída; e tampouco foi apresentada escrituração ou demonstrativo idôneo de apuração da base de cálculo nos moldes exigidos pela legislação.

Por conseguinte, mantida a equiparação da pessoa física à pessoa jurídica e ausente documentação fiscal e contábil apta a autorizar a aplicação da sistemática prevista no art. 5º da Lei nº 9.716/1998, deve prevalecer a base de cálculo apurada pela Fiscalização a partir da receita bruta identificada nos documentos dos autos.

3.4 DA MULTA QUALIFICADA

A Recorrente requer o afastamento da multa qualificada, sob o fundamento de que a autuação se basearia, quando muito, em simples omissão de receitas, insuficiente, por si só, para justificar a qualificação da penalidade.

No caso concreto, entendo que a qualificação deve ser mantida.

Com efeito, a narrativa fiscal não se limitou a apontar mera insuficiência de recolhimento ou simples omissão pontual de receitas. O Termo de Verificação Fiscal descreve quadro mais amplo, caracterizado por atuação reiterada, prolongada e conscientemente mantida à margem do conhecimento fazendário.

Segundo consignado pela Autoridade Fiscal, a Contribuinte exerceu, por vários anos, atividade comercial de compra e venda de veículos usados em nome próprio, sem a correspondente regularização cadastral da atividade efetivamente desenvolvida, sem submissão ao regime tributário devido, sem recolhimento dos tributos incidentes e sem entrega, inclusive na condição de pessoa física, das declarações aptas a revelar os ganhos auferidos.

Constou, ainda, que a atividade somente veio a ser identificada no contexto de fiscalização relacionada a terceiro, e não por espontânea revelação da Contribuinte ao Fisco.

Esse conjunto de circunstâncias, apreciado em sua integralidade, evidencia conduta dolosa voltada a manter a atividade econômica e os rendimentos dela decorrentes fora do alcance regular da tributação.

Não se trata, portanto, de simples inadimplemento ou de omissão isolada de receitas. Há, aqui, quadro mais amplo de ocultação deliberada da materialidade tributável, com aptidão para impedir ou retardar o conhecimento, pelo Fisco, da ocorrência dos fatos geradores e das circunstâncias em que praticados.

Portanto, mantêm-se a multa qualificada, ressalvado o percentual de 150%, que deverá ser reduzido ao patamar de 100%.

3.5 DO AGRAVAMENTO DA MULTA

Diversa, contudo, é a conclusão quanto ao agravamento.

O agravamento da multa de ofício pressupõe, nos termos do art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, o não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo assinalado, de intimação para prestar esclarecimentos, apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/1991, ou apresentar a documentação técnica a que se refere o art. 38 da Lei nº 9.430/1996.

A incidência dessa majoração reclama, portanto, interpretação restritiva e demonstração objetiva de descumprimento apto a enquadrar-se, com precisão, na hipótese legal.

No caso dos autos, não vislumbro base suficiente para sua manutenção.

Isso porque o procedimento fiscal revela que a Contribuinte apresentou respostas às intimações que lhe foram dirigidas e trouxe parte da documentação disponível, ainda que de forma incompleta e insuficiente para afastar o lançamento. Houve, assim, atendimento substancial à fiscalização, ainda que não integral.

A falta de apresentação de livros e documentos próprios de atividade empresarial formalizada não autoriza, por si só, o agravamento da multa quando o próprio litígio gravita justamente em torno da informalidade da atividade exercida e da ausência de escrituração regular.

Em tal contexto, a insuficiência da documentação apresentada pode justificar o arbitramento e, conforme o caso, até mesmo a qualificação da multa, mas não conduz automaticamente ao agravamento.

A majoração prevista no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 exige descumprimento específico e juridicamente qualificado das intimações fiscais, o que não se demonstra de forma bastante nos autos.

Por essa razão, o agravamento deve ser cancelado.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar o agravamento da multa, mantendo-se sua qualificação, ressalvado o percentual aplicado de 150%, que deverá ser reduzido ao patamar de 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN c/c o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 14.689/2023.

Assinado Digitalmente

Eduarda Lacerda Kanieski