



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

Processo n° 13982.001044/2009-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.900 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2013
Matéria IRPJ. Omissão de receitas com base em depósitos bancários não comprovados e no agenciamento financeiro na compra e venda de veículos.
Recorrente BERTOTTI VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITOS BANCÁRIOS.

Configuram omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM.

É dever do contribuinte manter em boa guarda e ordem a documentação que fundamentaria a indispensável escrituração de sua movimentação financeira, caracterizando-se como devolução do ônus da prova ao Fisco, a solicitação de diligências que substancialmente implicariam na reprodução das iniciativas intentadas pela fiscalização.

LUCRO PRESUMIDO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO. ALIENAÇÃO DE VEÍCULOS USADOS.

Aplica-se o coeficiente de presunção do lucro de oito por cento quando for possível identificar que os depósitos bancários de origem não comprovada decorrem da alienação de veículos usados.

LUCRO PRESUMIDO. RETENÇÃO NA FONTE. ANTECIPAÇÃO.

Importâncias retidas na fonte caracterizam mera antecipação do imposto devido na sistemática do lucro presumido.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

PROVAS GRANDE VARIEDADE DE DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DE PEÇA EXPLANATORIA. INUTILIDADE

É inútil a juntada de uma grande variedade de documentos sem que seja fornecida uma peça explanatória contendo um mínimo de sentido na finalidade probatória que se pretende.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

REDUÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

A aplicação do princípio *juria novit curia* no processo administrativo fiscal autoriza a redução do valor da exigência quando uma simples operação aritmética pode assegurar com segurança a liquidez dos créditos tributários.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual de presunção do lucro aplicável sobre a receita omitida com base nos depósitos bancários de origem não comprovada de 32% para 8%.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregorio e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BERTOTTI VEÍCULOS LTDA contra acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ/Florianópolis que concluiu pela procedência dos lançamentos efetivados.

Os créditos tributários lançados, referentes ao IRPJ, com reflexos de PIS, COFINS e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, totalizaram o valor de R\$ 2.221.648,73.

A autuação foi fundamentada em duas infrações: (i) omissão de receitas da atividade de agenciamento financeiro na compra e venda de veículos e (ii) omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

Relativamente à primeira infração, a fiscalização apurou a omissão a partir de informações constantes de DIRFs apresentadas por instituições financeiras as quais retiveram o imposto devido na fonte sobre pagamentos efetuados para a autuada a título de comissões pela prestação de serviços de agenciamentos financeiros.

Depois de confrontar os valores informados nas DIRFs com a contabilidade, a fiscalização verificou que as correspondentes receitas não foram contabilizadas e tampouco oferecidas à tributação. Exceção feita à parte das receitas referentes ao ano de 2007, as quais foram devidamente desconsideradas na autuação.

Relativamente à segunda infração, a fiscalização apurou a omissão com base em créditos/depósitos bancários cuja origem restou não comprovada após não aceitação de justificativas que tentavam vinculá-los às notas fiscais de vendas. Nas datas de suas emissões, tais notas teriam sido contabilizadas em contrapartida à conta caixa. Ressalte-se, também, que não havia identidade de datas e valores e que a autuada não apresentou qualquer comprovação documental da inequívoca vinculação das notas fiscais com os mencionados créditos/depósitos bancários. Ainda assim, a fiscalização procedeu à exclusão dos valores relativos a oito créditos/depósitos por haver alguma correspondência entre as informações prestadas e os históricos destes lançamentos nos extratos bancários.

Cumprе ressaltar que não houve quebra do sigilo bancário porque os extratos da movimentação bancária foram regularmente apresentados pela empresa autuada no decorrer do procedimento de fiscalização.

Em ambas as infrações, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro presumido, considerou-se o percentual de presunção de 32%, haja vista que a autuada exerce a atividade de “comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados” e já adotava este coeficiente em suas declarações. Para justificar tal procedimento, conforme consta no Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal que acompanhou a autuação (fls. 575, correspondente às fls. 579 do processo digital), a fiscalização socorreu-se da figura da equiparação às operações de consignação contida no artigo 5º da Lei nº 9.716/98.

Sobre os tributos apurados foi aplicada a multa qualificada de 150%.

A já mencionada 3ª Turma da DRJ/Florianópolis, ao apreciar a impugnação interposta em face do feito fiscal, proferiu o Acórdão nº 07-22.417, de 03 de dezembro de 2010, por meio do qual decidiu pela procedência dos lançamentos efetivados.

Na parte que interessa, assim figurou a ementa do referido julgado:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado,

não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

COMISSÕES RECEBIDAS. RETENÇÃO DE IMPOSTO. ANTECIPAÇÃO DO DEVIDO.

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais. O imposto assim descontado será considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica beneficiária.

(...)

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

É de se indeferir a solicitação de diligência quando vise suprir a omissão do contribuinte na produção de provas que ele tinha a obrigação de trazer aos autos.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Sempre que o fato se enquadrar ao mesmo tempo na hipótese de incidência de mais de um tributo ou contribuição, as conclusões quanto a ele aplicar-se-ão igualmente no julgamento de todas as exações.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual ofereceu, na essência, os mesmos argumentos da impugnação, quais sejam:

- a) As receitas dos depósitos possuem estrita ligação com as vendas realizadas pela recorrente, consoante notas fiscais de saída emitidas, lançadas e apresentadas à fiscalização. Inclusive, as receitas dos depósitos e as contabilizadas não apresentam uma dissonância de valores, diante de sua vinculação a diferença é mínima.
- b) O lançamento ignorou as compras e vendas realizadas, assim, evidente que tudo seria considerado receita, no entanto, os depósitos são justamente atinentes às vendas. Exemplifica tal assertiva alegando que se um veículo ingressou no patrimônio por R\$ 10 mil e foi vendido por R\$ 12 mil, a fiscalização teria considerado como receita os R\$ 12 mil e não apenas R\$ 2 mil.
- c) A atividade da recorrente, pelo menos grande parte dela, depende dos financiamentos realizados pelas entidades financeiras. Tais financiamentos não são recebidos no mesmo dia em que há a venda dos veículos e pode não haver correspondência exata do valor.

- d) Se as instituições financeiras encaminhassem um extrato individualizado das transações financeiras seria possível analisar caso a caso. No entanto, apesar do pedido expresso, elas negaram-se a expedir a documentação sob o argumento de que se trata de “sigilo fiscal”. O não esclarecimento das instituições financeiras persistiu até o momento da interposição do recurso.
- e) Levando em consideração a necessidade da busca da verdade material, o Fisco deveria fazer a análise aprofundada das notas fiscais frente aos depósitos bancários.
- f) O artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 impõe a necessidade de indicação das provas que se pretende produzir, além disso, eventuais diligências e perícias. Portanto, faz-se necessário a apresentação posterior de tais documentos, ou ainda, diante da facilidade do Fisco em obter informações, que diligencie a essas instituições com a finalidade de apresentação dos extratos de eventuais alienações realizadas.
- g) Em relação às comissões recebidas, elas teriam sido objeto de recolhimento do tributo devido (DIRF), portanto, neste aspecto, também deve ser afastada a tributação porque o que poderia ter acontecido é o descumprimento de obrigação acessória.
- h) Os tributos e multas aplicados ofendem aos princípios constitucionais da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Ao final, requer o acolhimento do recurso, a realização de diligências para que o Fisco solicite às instituições financeiras os extratos individualizados dos veículos comercializados e a insubsistência do lançamento ou, pelo menos, sua revisão tendo em vista os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Alega a recorrente que as receitas dos depósitos possuem estrita ligação com as vendas conforme as notas fiscais, que as diferenças de valores são mínimas no confronto com as receitas contabilizadas e que sua atividade depende dos financiamentos de instituições financeiras, os quais são recebidos sem coincidência de datas e valores.

Para enfrentar esses argumentos, é necessário verificar a consonância do procedimento fiscal em face do dispositivo legal que fundamentou os lançamentos, qual seja, o artigo 42 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

(...)

Observa-se, neste particular, o relato dos atos praticados pela fiscalização contido no seguinte trecho do Termo de Verificação e Encerramento do Procedimento Fiscal que acompanhou a autuação (fls. 569 e 570, correspondente às fls. 573 e 574 do processo digital):

Também nesse TIF nº 0003, intimou-se o contribuinte a apresentar documentação hábil de comprovação das origens dos depósitos bancários listados em planilha ali anexada (fls. 095 a 106).

O contribuinte, em documento de resposta (fls. 107) ao TIF nº 0003, solicitou em 22/06/2009 prazo adicional de 10 dias para a entrega dos documentos.

Em 13/07/2009 o contribuinte apresentou expediente (fls. 108 e 109) com a pretensão de justificar os valores relacionados pela Fiscalização na planilha anexada ao TIF nº 0003.

Pelo Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 0004 de 16/07/2009 (fls. 110 a 123), a Fiscalização reiterou a intimação dada pelo TIF nº 0003 de 12/06/2009, especialmente quanto a apresentação de documentação hábil de comprovação das origens dos depósitos bancários listados na planilha anexada, além da prestação de

esclarecimentos quanto aos pagamentos recebidos de tomadores de serviços, conforme planilha ali juntada, e quanto a forma em que se deu a escrituração contábil dessas receitas e a sua tributação.

Em 04/08/2009, o contribuinte coligiu expediente (fls. 124 a 134), em resposta ao TIF nº 0004, com a pretensa intenção de esclarecer e indicar as origens dos depósitos relacionados pela Fiscalização.

A Fiscalização NÃO obteve, por parte do contribuinte, a apresentação de documentação suporte as suas afirmações, ou seja, limitou-se em informar/declarar, sem contudo, comprovar.

Portanto, a fiscalização procedeu rigorosamente de acordo com a previsão legal. A recorrente foi devidamente intimada a comprovar a origem dos recursos creditados/depositados em suas contas bancárias. Contudo, limitou-se a apresentar justificativas (sem comprovação documental) que tentavam vinculá-los às notas fiscais de vendas.

A fiscalização verificou que as notas fiscais foram contabilizadas em contrapartida à conta caixa. Contudo, a recorrente não contabilizou a movimentação financeira, ainda que diretamente no caixa, conforme determinação legal inequívoca reprisada no artigo 527 do RIR:

Art.527.A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único.O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

A presunção legal contida no artigo 42 da Lei nº 9.430/96 autoriza que o fato indiciário (depósitos bancários de origem não comprovada) seja equiparado ao fato presumido (omissão de receitas).

Por sua vez, a recorrente não acrescentou quaisquer elementos comprobatórios que pudessem amparar suas pautas argumentativas. A presunção contida na lei tem caráter relativo. Por isso, inverte o ônus da prova. Caberia, então, à recorrente afastar a verificação da ocorrência do fato indiciário (comprovando a origem dos depósitos bancários). Mas, isso, não foi feito. Simples alegações não caracterizam prova.

Quanto aos pedidos para que o Fisco diligencie às instituições financeiras para obter os extratos individualizados dos veículos comercializados, uma vez que estas não teriam atendido às solicitações da recorrente, bem como que o Fisco faça a análise aprofundada das notas fiscais frente aos depósitos bancários, há que se recorrer ao que dispõem os enunciados normativos veiculados no Decreto nº 70.235/72, o qual disciplina o processo administrativo fiscal, *verbis*:

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)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

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)

Na apreciação do pedido de realização de diligência, a autoridade julgadora *a quo*, depois de convalidar o procedimento realizado pela fiscalização por estar em consonância com o que dispõem os artigos 42 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 527 do RIR/99 (acima transcritos), assim se manifestou:

Como se vê, o ônus de apresentar a documentação para comprovar a origem dos depósitos bancários é da contribuinte, não sendo atribuição da autoridade fiscal produzir prova e suprir a negligência do contribuinte na manutenção dos documentos que tinha a obrigação de conservar em boa ordem.

Com efeito, para afastar a presunção legal estatuída na lei, a recorrente teria que ter apresentado as provas demandadas pela fiscalização. Mas, como já ressaltado, assim não procedeu. Outrossim, poderia suprir esse encargo conjuntamente com a interposição da impugnação, apoiada na faculdade contida no inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Compulsando os autos, verifico que com a impugnação foi juntada uma imensa variedade de documentos (fls. 629 a 1634, correspondentes às fls. 634 a 1640 do processo digital). Entretanto, nem na impugnação, nem no recurso, há qualquer referência a esses documentos. Não é possível constatar sua utilidade como meio de prova sem que fosse fornecida uma peça explanatória contendo um mínimo de sentido na finalidade probatória que se pretende.

Não obstante essas oportunidades, utilizando-se da outra faculdade prevista no inciso IV, do mesmo artigo, a recorrente pretende devolver ao Fisco o ônus da prova com a solicitação de diligências que substancialmente implicariam na reprodução das iniciativas já intentadas pela fiscalização.

A alegação de que as instituições financeiras, com as quais mantém relação na realização de seus negócios, não atenderam suas solicitações sob o argumento do sigilo fiscal, além de não comprovada, é totalmente inoportuna para afastar seu dever de manter em boa guarda e ordem a documentação que fundamentaria sua indispensável escrituração.

Assim, acompanho a decisão da primeira instância no sentido de refutar as diligências solicitadas.

No que tange à insinuação de que já teria havido o recolhimento do tributo devido sobre as comissões recebidas, também não assiste razão à recorrente. Nesse sentido, não há o que reparar quanto ao que foi suscitado no voto condutor do acórdão recorrido:

Como se vê, as importâncias pagas a título de comissões/corretagens a outras pessoas jurídicas estão sujeitas incidência de imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento. Tendo em vista que a contribuinte é optante pelo regime de lucro presumido, a alíquota incidente sobre prestação de serviços (agenciamento) é de trinta e dois por cento. Assim, fica fácil perceber que no ajuste anual ainda é devida uma grande diferença de imposto.

No que diz respeito ao argumento segundo o qual os tributos e multas aplicados violariam os princípios constitucionais da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, cumpre observar que não há competência para este órgão julgador deixar de aplicar lei regularmente inserida e em plena vigência no Ordenamento, sob a alegação de violação a princípios constitucionais. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2, de adoção obrigatória no âmbito deste Colegiado, consoante o artigo 72 do Anexo II do Regimento

Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, *verbis*:

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

RICARF:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Por fim, resta analisar a referência ao fato de que o lançamento teria ignorado as compras e vendas realizadas, considerando tudo como receita.

Mesmo que a alegação tenha sido veiculada por esse raciocínio truncado, é possível perceber que a fiscalização se equivocou ao aplicar sobre a omissão de receita fundada nos depósitos bancários não comprovados o percentual de presunção de lucro (32%) aplicável nas situações em que ocorre a equiparação às operações de consignação.

A recorrente possui em seu objeto social a atividade de “comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados”. Portanto, a princípio, o percentual de presunção do lucro seria de 8%, ou seja, aquele estatuído no *caput* do artigo 518 do RIR/99, *verbis*:

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, e inciso I).

Porém, é verdade que nas situações de compra e venda de veículos usados, o artigo 5º da Lei nº 9.716/98 possibilitou sua equiparação, para efeitos tributários, com as operações de consignação, *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

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 lógica da equiparação está em não considerar toda a receita como base de imposição do percentual de presunção do lucro, mas somente a diferença entre os valores de alienação e de aquisição de cada veículo negociado. Este raciocínio está mais bem evidenciado na sistemática introduzida pelo artigo 2º da IN/SRF nº 152/98, o qual, conquanto referir-se às bases de cálculo para a apuração dos tributos pagos por estimativa, bem como das contribuições para o PIS e COFINS, aplica-se também na apuração da base de imposição do percentual de presunção do lucro por revelar a própria ideia contida no comando legal. Inclusive, a possibilidade da equiparação também para os contribuintes que se utilizam do lucro presumido vem expressa no artigo 1º desta mesma Instrução Normativa, confira-se:

Art. 1º A pessoa jurídica sujeita à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, deverá observar, quanto à apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF, o disposto nesta Instrução Normativa.

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.

De fato, obedecida a premissa de que os custos de aquisição foram deduzidos dos valores pelos quais os veículos foram alienados, há que se inferir que o coeficiente de presunção de lucro passa ser o de 32%, próprio das atividades de intermediação de negócios, na esteira do que prevê o artigo 519, § 1º, III, “b”, *verbis*:

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

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

(...)

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

(...)

b) intermediação de negócios;

Contudo, a citada premissa não pode ser observada quando se apura a receita, que é a base na qual se aplica o coeficiente de presunção do lucro, a partir da totalização dos depósitos não comprovados. Essa metodologia, apesar de fundada na lei, não possibilita aferir a diferença entre os valores de alienação e aquisição de cada veículo, requisito que seria necessário para equiparar a atividade de compra e venda com a atividade de intermediação de negócios própria das operações de consignação.

Assim, não podendo se proceder à equiparação, resta considerar a receita omitida como proveniente da atividade social da pessoa jurídica, isto é, a compra e venda de veículos usados. E, para tal atividade, como já exposto, o percentual de presunção do lucro a ser aplicado é o de 8%.

Nada obstante, seria possível argumentar que a própria autuação também havia apurado infração caracterizada como prestação de serviços a título de comissões de agenciamentos financeiros. Por isso, verificada a prática de dois tipos de atividades na mesma empresa, a fiscalização teria agido corretamente ao aplicar o maior dos coeficientes de presunção de lucro às receitas omitidas com base nos créditos/depósitos bancários de origem não comprovada, *ex vi*, do que prevê o § único do artigo 528 do RIR/99:

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, § 1º).

Contudo, um olhar mais atento para o que enuncia o dispositivo em comento revela a existência de uma condição para a aplicação da regra que prevê a adoção do percentual

de presunção mais elevado, qual seja, a impossibilidade de se identificar a atividade a que se refere a receita omitida.

Não é difícil inferir a identificação da atividade a que se referem os créditos/depósitos bancários que resultaram, por obra da presunção legal, na receita omitida.

Nos demonstrativos que acompanharam os termos de intimação da fiscalização (fls. 95 a 103, correspondentes às fls. 97 a 105 do processo digital; e fls. 111 a 120, correspondentes às fls. 113 a 122 do processo digital), é possível perceber, pela descrição do histórico da imensa maioria dos lançamentos, que os citados créditos/depósitos correspondem a “depósitos de cheques”, transferências eletrônicas por meio de “TED” (de pessoas físicas e de instituições financeiras) ou “liberação de financiamentos”. E mais, a maioria desses lançamentos apresenta valores arredondados nas casas dos milhares ou das centenas de reais.

Ora, é cediço que os pagamentos nas vendas a vista de veículos usados são pactuados em uma ou mais parcelas, normalmente, de valores arredondados. Tais pagamentos, via de regra, costumam ser feitos por meio de cheques ou transferências eletrônicas interbancárias. Por sua vez, nas vendas financiadas, é das instituições financeiras que as empresas alienantes recebem os pagamentos correspondentes ao preços pactuados, os quais, caracterizam-se também por serem valores arredondados.

Por outro lado, os valores referentes às comissões dos agenciamentos financeiros, de acordo com as próprias fontes probatórias que inspiraram a autuação, ou seja, as DIRFs (fls. 475 a 489, correspondentes às fls. 479 a 493), não possuem essa mesma característica. São valores, na maioria das vezes, expressos em unidades de real e suas frações, os centavos.

Além disso, por que razão as instituições financeiras haveriam de “sonegar” a informação, em DIRF, de que teriam pago outros valores a título de comissões dos agenciamentos financeiros? Em outras palavras, se são as instituições financeiras as tomadoras dos serviços de agenciamento financeiro, por que efetuariam créditos/depósitos nas contas bancárias da recorrente, para pagamento desses serviços, sem informá-los em DIRFs, uma vez que o fizeram na parte que foi devidamente alcançada pela autuação?

É razoável supor que a receita auferida com essa prestação de serviço está totalmente informada nas DIRFs. Mesmo em relação à parte que foi contabilizada (exclusivamente no ano de 2007), a fiscalização diligentemente percebeu seu oferecimento à tributação e providenciou sua exclusão da autuação (cf. Termo de Verificação e de Encerramento do Procedimento Fiscal às fls. 570, correspondente às fls. 574 do processo digital).

Cumprido, ainda, afastar a eventual comparação que se possa fazer entre a identificação da atividade e a origem dos créditos/depósitos bancários. Como se vê, é possível atestar, com bastante grau de certeza, que a imensa maioria dos lançamentos nas contas bancárias resultam da atividade social da empresa, qual seja, a compra e venda de veículos usados. Ressalve-se que, tratando-se de créditos nas contas bancárias, está se referindo aqui às vendas dos veículos. Em outro giro, não é possível, como demonstrou a fiscalização, atestar de forma individualizada, a origem de cada crédito/depósito bancário, eis que, para isso, seria necessária a providente participação da recorrente relacionando cada lançamento com a correspondente alienação. Além do que, por certo, comprovar que esta teria sido efetivamente oferecida à tributação.

Portanto, não há como aplicar à receita omitida, caracterizada pelos depósitos bancários de origem não comprovada, o percentual de presunção do lucro de 32%. É possível identificar a atividade a que se refere a receita omitida. Trata-se da atividade social da pessoa jurídica, isto é, a compra e venda de veículos usados. Novamente, para tal atividade, o percentual é de 8%.

Há que se observar que não se trata de *reformatio in pejus*, pois a adoção do percentual de 8% como presunção do lucro reduz o valor da exigência fiscal.

Tampouco configura-se ofensa ao princípio do contraditório, pois as demais razões de defesa não seriam diferentes caso a fiscalização tivesse aplicado o correto coeficiente de presunção do lucro à omissão de receita com base nos depósitos bancários não comprovados.

O que ocorreu foi que a fiscalização equivocou-se ao subsumir os fatos a um dos elementos formadores do critério quantitativo das regras-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL. Não é razoável anular os correspondentes lançamentos quando uma simples operação aritmética pode assegurar com segurança a liquidez dos créditos tributários.

Trata-se de aplicação do princípio do *juria novit curia* (“dê-me os fatos que eu te darei o direito”), também aplicável ao processo administrativo fiscal (Cf. Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López, *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2010, p. 285.), no sentido de que não se altera o critério jurídico do lançamento, já que a acusação e a infração são as mesmas, mas apenas sua fundamentação legal. Afinal, a autuada não se defende da capitulação legal da infração, mas, sim, dos fatos e da descrição fática narrados.

De modo semelhante, apesar de tratar de matéria distinta, também já decidiu a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 01-05971, julgado em 12 de agosto de 2008, cujo trecho elucidativo transcreve-se:

Cumprе observar, inicialmente, que não se trata de *reformatio in pejus*, pois a adoção do percentual de 42,74% como base para correção monetária, reduz o valor da exigência fiscal.

Também não vislumbro a possibilidade de ofensa ao princípio constitucional do contraditório, haja vista toda a discussão no processo versa exatamente sobre a correção monetária do balanço do ano de 1989. O índice IPC é aceito pela interessada e pela decisão recorrida com apto a ser utilizado na correção monetária do mês de janeiro de 1989, apenas divergem quanto ao período abrangido pelo índice. Afinal, o percentual de 70,28%, adotado pelo autuada, reflete a inflação ocorrida no período compreendido entre 30 de novembro (média estatística entre os dias 15 de novembro e 15 de dezembro) e 20 de janeiro (média estatística entre os dias 17 e 23 de janeiro).

Sobre essa matéria, a jurisprudência dessa Turma reiteradamente se posicionado no sentido de impedir que o julgador atue positivamente em relação à exigência fiscal, de modo que se deve apreciar o lançamento tal como foi formulado, sem possibilidade de inovação na acusação no momento do julgamento. A competência das instâncias de julgamento para revisar o lançamento surge com a impugnação como previsto no inciso I do art. 145 do CTN, ou seja, revisão por

iniciativa do contribuinte em contestar a exigência. O dever de julgar imparcialmente a exigência fiscal não se coaduna com a vinculação do auditor fiscal ao procedimento de constituição do crédito tributário. A revisão de ofício fica adstrita àqueles agentes fiscais que têm competência para realizar o lançamento fiscal, como o auditor fiscal competente para fiscalizar ou o Delegado da Receita Federal.

No Direito Tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional descreve, nesse sentido, procedimento que compreende uma série de ações desenvolvidas pela autoridade fiscal em face do contribuinte, de modo à verificação de ocorrência do fato jurídico tributário, cálculo do tributo devido e identificação do sujeito passivo. Esse procedimento resulta no ato jurídico administrativo de lançamento que introduz norma individual e concreta no sistema do direito positivo. Desse modo, o ato produzido com a finalidade de constituição do crédito tributário indica o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, e institui a obrigação tributária. Um desses critérios é o quantitativo, em que a autoridade lançadora calcula o montante do tributo a partir da indicação da base de cálculo e alíquota.

No caso em análise, a fiscalização quantificou a exigência com fundamento na legislação de regência que não prevê os expurgos inflacionários para fins de correção monetária de balanço, enquanto o contribuinte ajustou seus ativos considerando os efeitos desses expurgos. O julgador entende que o contribuinte poderia considerar tal acréscimo com fulcro em precedentes judiciais, mas não concorda com os cálculos efetuados. O percentual de 70,28% abrange período superior ao mensal conforme descrito em sua metodologia e não pode ser utilizado para corrigir o saldo de janeiro.

Neste processo, os fatos estão postos de forma clara e para decidir qual o índice aplicável o julgador deve verificar qual a metodologia prevista na legislação fiscal. Como vimos, a pessoa jurídica se equivocou ao utilizar o índice de 70,28% para o mês de janeiro, quando sua abrangência temporal é maior. Trata-se, a meu ver, de matéria estritamente de direito, em que o julgador não está restrito a decidir apenas escolhendo entre os argumentos trazidos pelos interessados, podendo aplicar fundamento jurídico distinto no julgamento da questão posta a seu exame (*juris novit cúria*). No caso em comento, o julgador deve ajustar o que foi pedido no recurso voluntário pela contribuinte para adequar a legislação de regência.

Penso que não é razoável anular o lançamento na hipótese em que basta simples operação aritmética para separar o valor devido do que não é devido. Não vejo como enquadrar a redução do valor exigido como novo lançamento da autoridade administrativa. Deve-se apenas ajustar o crédito tributário ao valor tido por correto.

Essa também tem sido a opinião dos tribunais superiores em casos análogos. No REsp 535.943, publicado pelo STJ no DJ 13.09.2004, ao acolher o recurso da Fazenda Paulista, o relator do processo, ministro Teori Albino Zavascki, argumentou que a certidão de dívida fiscal não perde a característica de ser líquida e certa quando há necessidade de serem afastadas parcelas tidas como indevidas. No caso dos valores de contribuição do IAA, incluídos na base de cálculo do ICMS, os valores verdadeiramente devidos podem ser apurados por cálculos aritméticos de simplicidade horizontal, não devendo, em razão disso, ser exigido que se anule a certidão da dívida, cancelando-se a execução fiscal.

No mesmo sentido, o AGA 525587/SP, Min. Luiz Fux, publicado no DJ de 05.04.2004, a saber:

"AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. Documento: 1311146 - RELATÓRIO E VOTO - ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18% INCONSTITUCIONALIDADE. CDA. NECESSIDADE DE RECALCULO DA DIVIDA. PRESERVADA A LIQUIDEZ DO TITULO. I. A alegação de nulidade da CDA envolve matéria de prova, apreciação obstada pela Súmula 7/5 Ti 2. A jurisprudência orienta-se no sentido de que o excesso na cobrança expressa na CDA não macula a sua liquidez, desde que os valores possam ser revistos por simples cálculos aritméticos.(..) 4. Agravo regimental desprovido ." (AGA 525587/SP)

Importante destacar, ainda, que a Lei nº 9.784/99, artigo 2º, inciso VI, estabelece, como critério de atuação da Administração, a "adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público" Anular o lançamento fiscal integralmente quando o ajuste do valor devido depende de mero cálculo aritmético parece-me excesso de formalismo que ofende critérios de razoabilidade e de proporcionalidade.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, unicamente para reduzir o percentual de presunção do lucro aplicável sobre a receita omitida com base nos depósitos bancários de origem não comprovada, de 32% para 8%.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator