MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**18088.720158/2011-11**
ACÓRDÃO	1004-000.216 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODOCAR DE ARARAQUARA VEICULOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE RECEITA. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Caracteriza-se omissão de receita os valores creditados em conta bancária, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996. Declarações unilaterais de terceiros, desacompanhadas de documentos que comprovem a natureza dos pagamentos, possuem força probatória insuficiente para elidir a presunção legal, especialmente quando confrontadas com informações prestadas pelas instituições financeiras em documentos oficiais (DIRF).

AUTUAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2007

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

A apresentação da impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado. Inteligência da Súmula CARF nº 11.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando o Auto de Infração descreve detalhadamente as infrações imputadas ao sujeito passivo, com os respectivos enquadramentos legais, permitindo o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão de fls. 1633/1652, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 884/916 e seu complemento de fls. 1563/1565 para o fim de manter os lançamentos relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o PIS e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do ano-calendário de 2007, nos termos constituídos nos autos de infração de fls. 819/853.

2.Para melhor compreensão sobre a matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o Relatório da r. decisão recorrida:

> Trata-se de impugnação contra auto de infração pelo qual se constitui crédito tributário de IRPJ (CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS -Contribuição para os Programas de Integração Social e COFINS - Contribuição para a Seguridade Social), apurados pelo procedimento da constatação de omissão de receita de valores recebidos

DOCUMENTO VALIDADO

Original

de instituições financeiras (depósitos bancários), provenientes de comissões e corretagens auferidas, de receitas escrituras e não declaradas e aplicação indevida de coeficiente de determinação do Lucro Presumido, relativo a fatos jurídicos compreendidos no período de 01/01/2007 a 31/12/2007, a indicar um total lançado de R$ 217.599,69, aí incluídos principal, multa de ofício (75,00%) e juros de mora. Para melhor compreensão, eis algumas passagens do arrazoado da Fiscalização sobre o contexto:

> *(...)*
>
> *"Pois bem, conforme resposta apresentada pelo contribuinte, nota-se que ele se manifesta contrariamente às informações contidas no Termo de Constatação e Intimação Fiscal n° 005/00633/2010, entretanto, suas justificativas não foram corroboradas por esta fiscalização. Vejamos:*
>
> *Em relação aos itens 1 e 2 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal n° 005/00633/2010, esclarecemos que o art. 5° da Lei n° 9.716/98 dispõe que "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. (grifamos).*
>
> *Pela expressão "poderão equiparar", constante no dispositivo legal citado acima, verifica-se, claramente, que o contribuinte, ao efetuar a venda de veículos usados,* ***NÃO É OBRIGADO*** *a utilizar a sistemática prevista no art. 5º da Lei n° 9.716/98.*
>
> *Desta forma, se a empresa quiser tributar a venda de seus veículos usados utilizando o coeficiente de 8% (para o IRPJ) e o coeficiente de 12% (para a CSLL) não existe qualquer vedação legal para fazê-lo, no entanto, devemos lembrar que, caso a empresa* ***opte*** *pela aplicação dos coeficientes de 8% e 12% (IRPJ e CSLL, respectivamente), deverá estar ciente de que tais coeficientes devem ser aplicados sobre o* ***valor total da venda do veículo usado*** *e não apenas sobre o lucro apurado na venda do veículo usado.*
>
> *Logo, o art. 5º, da Lei n° 9.716/98,* ***NÃO TRANSFORMA*** *uma operação de venda (venda de veículos) em operação de consignação (prestação de serviço).*
>
> *Referida norma legal equipara,* ***APENAS E TÃO SOMENTE****, para efeitos tributários, a venda de veículo usado como operação de consignação. Equiparação para fins tributários significa utilizar a* ***mesma base de cálculo*** *e o* ***mesmo coeficiente*** *aplicados às operações de consignação.*
>
> *Portanto, caso a empresa opte pela sistemática prevista no art. 5º da Lei n° 9.716/98, a base de cálculo será o preço de venda deduzido do respectivo preço de custo (esta é a base de cálculo das operações de consignação) e deverá utilizar, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, o coeficiente de 32% (coeficiente aplicado nas operações de consignação, visto que estas são consideradas como prestação de serviço).*
>
> *No caso do contribuinte ora fiscalizado, verifica-se, conforme Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social de Sociedade Limitada que o objeto dessa empresa é o "COMÉRCIO DE VEÍCULOS NOVOS E USADOS, COM SERVIÇOS DE LIMPEZA, CONSERVAÇÃO E POLIMENTO EM GERAL, (grifamos).*
>
> *Analisando a planilha apresentada em atendimento ao Termo de Intimação n° 01/00594/2010 e analisando as notas fiscais de saída e de entrada apresentadas, ficou comprovado que, no ano-calendário de 2007, essa pessoa jurídica optou por calcular o faturamento mensal, relativo à alienação de veículos usados, por meio da* ***diferença*** *entre o* ***preço de venda*** *e o seu respectivo* ***custo de aquisição****. Em outras palavras, referida pessoa jurídica optou por equiparar, para efeitos tributários, suas operações de venda de veículo usado como operação de consignação.*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

Todavia, analisando a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica Exercício 2008, Ano-Calendário 2007 (DIPJ/2008) e as DCTFs do mesmo período, verificamos que essa pessoa jurídica não utilizou o coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo do Lucro Presumido relativamente às operações de venda de veículos usados.

Ocorre que ao optar pela utilização da sistemática prevista no art. 5º da Lei n° 9.716/98, essa pessoa jurídica também optou por equiparar, para fins tributários, as operações de venda de veículo usado às operações de consignação.

*Como as **operações de consignação** são consideradas como operações de prestação de serviços, concluímos que o coeficiente a ser aplicado, neste caso, é o de 32% (trinta e dois por cento), conforme disposto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea "a", da Lei n° 9.249/95, observado o disposto nos arts. 1º e 25 da Lei n° 9.430/96.*

Em relação ao item 3 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal n° 005/00633/2010, O contribuinte também apresentou manifestação contrária ao consignado no termo. Argüiu que os valores recebidos das instituições financeiras seriam decorrentes de verbas de propaganda e marketing para custear despesas de "feirões", patrocinados pelas referidas instituições.

Vislumbrando comprovar sua justificativa, a fiscalizada apresentou diversas planilhas com registros de despesas. Também foram apresentadas cópias dos documentos fiscais referentes a estas despesas. Contudo, não foram apresentados quaisquer documentos que comprovassem que os pagamentos realizados pelas instituições financeiras à empresa Rodocar eram decorrentes de patrocínio para realização de feirões. Nenhum contrato referente ao patrocínio de eventos entre os bancos e a fiscalizada foi apresentado. (grifei)

Em busca de informações e elementos probatórios relacionados à justificativa apresentada, diligenciamos as instituições financeiras. Através de intimações, questionamos os bancos sobre os valores pagos a empresa Rodocar durante o ano de 2007. Perguntamos se teriam ocorridos pagamentos referentes a verbas de propaganda e marketing para custear despesas com "Feirões", bem como solicitamos que fossem apresentados, caso tivessem ocorridos, os respectivos contratos relacionados aos eventos.

Em resposta, as instituições financeiras não confirmaram a justificativa apresentada pela fiscalizada. Elas ratificaram as informações constantes das DIRF´S - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. (grifei)

Apenas para esclarecer, cabe frisar que os rendimentos pagos ao fiscalizado pelas instituições financeiras tratam-se, na realidade, de comissões decorrentes das atividades da empresa em operações de comercialização de veículos, e, assim, por sua natureza, são receitas operacionais, sujeitas ao normal tratamento tributário.

Ademais, se fosse adotado entendimento diverso, isto até lhe seria prejudicial, pois outras receitas que não as da atividade, como por exemplo, os recursos auferidos a título de patrocínio, nos termos do art. 521 do RIR/99, deveriam ser adicionadas integralmente à base de cálculo do lucro presumido, do que resultaria exigência mais onerosa de IRPJ e CSLL.

*3- **INFRAÇÕES APURADAS** Neste item iremos descrever as infrações apuradas no decorrer da auditoria fiscal.*

*3.1) **Omissão de receitas de comissões e corretagens auferid**as.*

Com base nos documentos apresentados pelas instituições financeiras (fontes pagadoras), bem como nas DIRFs entregues por elas à RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil, tem-se que foram efetuados para a fiscalizada os seguintes pagamentos:

(...)Consolidando, mensalmente, todos os valores pagos pelas instituições financeiras, tem-se:

VALORES CONSOLIDADOS DAS FONTES PAGADORAS A/C 2007		
Mês	**Total rend. Bruto**	**Imposto retido**
Jan	133.426,00	1.958,37
Fev	67.122,00	974,12
Mar	67.609,60	1.001,52
Abr	91.428,40	1.354,34
Mai	102.078,00	1.490,94
Jun	94.247,00	1.394,74
Jul	77.648,20	1.128,61
Ago	73.875,80	1.103,21
Set	79.533,80	1.180,46
Out	66.873,57	969,85
Nov	5.783,52	67,26
Dez	85.925,20	1.274,82
TOTAL	**R$ 945.551,09**	**R$ 13.898,24**

*Dessa forma, apuramos, conforme demonstrativo abaixo, os valores de **receitas omitidas**:*

Período	*A*	*B*	*C = A - B*	
	Receita Total de Comissões e Corretagens pagos pelas Instituições Financeiras	Receita Contabilizada e Declarada	**Receita Omitida** por mês	**Receita Omitida** por trimestre
jan-07	R$ 133.426,00	R$ 3.000,00	R$ 130.426,00	R$ 259.157,60
fev-07	R$ 67.122,00	R$ 3.000,00	R$ 64.122,00	
mar-07	R$ 67.609,60	R$ 3.000,00	R$ 64.609,60	
abr-07	R$ 91.428,40	R$ 3.000,00	R$ 88.428,40	R$ 277.753,40
mai-07	R$ 102.078,00	R$ 3.500,00	R$ 98.578,00	
jun-07	R$ 94.247,00	R$ 3.500,00	R$ 90.747,00	
jul-07	R$ 77.648,20	R$ 3.500,00	R$ 74.148,20	R$ 220.557,80
ago-07	R$ 73.875,80	R$ 3.500,00	R$ 70.375,80	
set-07	R$ 79.533,80	R$ 3.500,00	R$ 76.033,80	
out-07	R$ 66.873,57	R$ 3.500,00	R$ 63.373,57	
nov-07	R$ 5.783,52	R$ 3.500,00	R$ 2.283,52	R$148.082,29
dez-07	R$ 85.925,20	R$ 3.500,00	R$ 82.425,20	
TOTAL	**R$945.551,09**	**R$ 40.000,00**	**R$ 905.551,09**	**R$ 905.551,09**

*3.2) **Receita da atividade escriturada e não declarada.***

Confrontando os valores escriturados no livro razão em relação aos valores declarados em DIPJ, verificamos, para os meses de março/2007 e maio/2007, a existência de valores escriturados no livro, porém não declarados em DIPJ.

data	*A*	*B*	*C = A - B*	*D*	*E = C - D*
	conta 3.1.01.0001 Vendas de Mercadorias a Vista (LIVRO RAZÃO)	conta 4.1.01.0004 Custo das Mercadorias vendidas (LIVRO RAZÃO)	Venda - Custo (LIVRO RAZÃO)	Valor declarado (DIPJ E DACON)	Receita da atividade escriturada e não declarada
março-07	R$ 54.600,00	R$ 50.800,00	R$ 3.800,00	R$ 3.300,00	R$ 500,00
maio-07	R$ 90.000,00	R$ 81.800,00	R$ 8.200,00	R$ 6.400,00	R$ 1.800,00

Vale lembrar, que a fiscalizada fora intimada a explicar o motivo da diferença que, inicialmente, era de R$5.000,00. Em resposta a fiscalizada justificou apenas R$2.700,00 (valor lançado em duplicidade), restando o saldo de R$2.300,00 não justificado.

3.3) Aplicação indevida de coeficiente de determinação do lucro

Conforme já relatado neste relatório fiscal, verificamos que o contribuinte não utilizou o coeficiente de 32% para apuração da base de cálculo do Lucro Presumido relativamente às operações de venda de veículos usados. Ele usou, erroneamente, os coeficientes de 8% para cálculo do IRPJ e 12% para a CSLL. Abaixo, segue demonstrativo indicando os valores utilizados, erroneamente, pelo contribuinte:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

IRPJ			
Período	*A*	6 = A *8%	*C = B*15%*
	Apuração IRPJ. Receita Bruta sujeita ao Percentual de 8% (DIPJ)	Resultado da aplicação do percentual de 8%	IRPJ calculado com base no coef. de 8%
1. Trimestre	R$ 11.000,00	R$ 880,00	R$ 132,00
2. Trimestre	R$ 17.000,00	R$ 1.360,00	R$ 204,00
3. Trimestre	R$17.600,00	R$ 1.408,00	R$211,20
4. Trimestre	R$ 18.209,94	R$ 1.456,80	R$218,52

CSLL			
Período	*A*	*B = A * 12%*	*C = B *9%*
	Apuração CSLL. Receita Bruta sujeita ao Percentual de 12% (DIPJ)	Resultado da aplicação do percentual de 12%	IRPJ calculado com base no coef. de 12%
1. Trimestre	R$ 11.000,00	R$ 1.320,00	R$118,80
2. Trimestre	R$ 17.000,00	R$ 2.040,00	R$ 183,60
3. Trimestre	R$17.600,00	R$2.112,00	R$ 190,08
4. Trimestre	R$18.209,94	R$ 2.185,19	R$196,67

Em relação a esta infração, façamos algumas considerações:

- <u>Da utilização do percentual de presunção do IRPJ em 32%</u> Destacamos a Lei n° 9.716, de 26 de novembro de 1998, que dispõe: "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." (g.n.o.).

A Instrução Normativa SRF n° 152, de 16 de dezembro de 1998, veio disciplinar o dispositivo acima citado, estabelecendo que o referido tratamento fiscal se aplica às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, verbis:

*"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**, (g.n.o.).*

§ 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."

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Por conseguinte, conforme descrito no caput do art. 2º da IN SRF n° 152, de 1998, editada com fundamento na Lei n°. 9.716, de 1998, a operação de venda de veículos usados adquiridos para revenda, para efeitos tributários, foi equiparada às operações em consignação.

Para definir tais operações, recorre-se ao conceito de consignação encontrado no "Vocabulário Jurídico", de De Plácido e Silva (Editora Forense), a saber:

"No sentido do Direito Comercial, serve, em regra, para indicar certo contrato de comissão mercantil.

A consignação das mercadorias não transfere ao consignatário o domínio das mesmas, que se conservam em seu poder como coisas ou bens que pertencem ao consignante."

E daí porque se dá ao consignante o privilégio de reivindicação das mercadorias ou efeitos consignados.

Como se observa, a consignação não transfere o domínio das mercadorias. Assim, a empresa atua nos moldes daquelas que realizam a mediação ou intermediação de negócios, sendo remunerada para tanto, mediante comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela mediação na realização de negócios civis ou comerciais.

O art. 519 do RIR/99, que trata da determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, para fins de cálculo do lucro presumido, assim estabelece:

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

§ Iº Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei n° 9.249, de 1995, art. 15, § Iº).

(...)

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

(...)

*b) **intermediação de negócios**;" (grifou-se.)*

Em suma, a legislação de regência determina que, sobre as receitas auferidas pela empresas que atuam no ramo de compra e venda de veículos automotores usados, para apuração da base de cálculo do lucro presumido, deve ser aplicado o coeficiente de presunção de 32%.

Da utilização do percentual de presunção da CSLL em 32% A lei 10.684 de 30 de maio de 2003 estabelece em seu artigo 22: "Art. 22. O art. 20 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação: (Vigência)

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

Parágrafo único. A pessoa jurídica submetida ao lucro presumido poderá, excepcionalmente, em relação ao quarto trimestre-calendario de 2003, optar pelo lucro real, sendo definitiva a tributação pelo lucro presumido relativa aos três primeiros trimestres." (NR)

Por sua vez, entre as atividades referidas no inciso III do §1° do artigo 15 da lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995 encontra-se:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória n°232, de 2004)

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa; (Redação dada pela Lei n° 11.727, de 2008)

b) intermediação de negócios:

(...)

No mesmo sentido a Instrução Normativa SRF 390 de 30 de janeiro de 2004, a qual estabelece expressamente:

Art. 96. As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

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

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

§ 3º Na determinação da base de cálculo estimada e do resultado presumido ou arbitrado, aplicar-se-á o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, definida no § 2º, auferida nos períodos de apuração ocorridos até 30 de agosto de 2003, e o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para os períodos ocorridos a partir de1º de setembro de 2003.

§ 4º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata esta Seção, é o preço ajustado entre as partes.

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

§ 6º As disposições desta Seção aplicam-se exclusivamente para efeitos fiscais.

O Contribuinte tomou ciência do todo em 30/09/2011 (fl. 1560) e trouxe sua insurgência em 19/08/2011 (fls. 884/1495 e 1563 a 1621). Alega, em síntese, o seguinte: 1 - cerceamento do direito de defesa (contraditório e ampla defesa); 2 - da ofensa ao princípio da legalidade; 3 – não aplicação do princípio juris tantum, previsto no art. 42, da Lei 9.430/96, pois não ocorreu omissão da receita, sendo que os valores recebidos das instituições financeiras/bancárias se constituem meramente recuperação de despesas, via reembolso/ressarcimento de parte das empresas do conglomerado Itaú;

3.A 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) houve por bem julgar improcedente a impugnação, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.INOCORRÊNCIA

Com o início da fase litigiosa, a contribuinte tem o direito de exercer plenamente seu direito de defesa, podendo apresentar todos os elementos de prova contra o lançamento. Não há, portanto, cerceamento do direito à ampla defesa se o Termo de Verificação Fiscal e o respectivo Auto de Infração, lavrado pelo Fisco, descreve em detalhe cada uma das

DOCUMENTO VALIDADO

infrações que são imputadas ao sujeito passivo com os respectivos enquadramentos legais.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas e as judiciais, à exceção do que previsto no Art. 26-A do PAF, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

INCONSTITUCIONALIDADE DOS ATOS LEGAIS. DISCUSSÃO

As autoridades administrativas não podem negar aplicação às leis regularmente emanadas do Poder Legislativo. O exame da constitucionalidade ou legalidade das leis é tarefa estritamente reservada ao Poder Judiciário.

ILEGALIDADES. SUPOSTAS OFENSAS AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios constitucionais tributários são endereçados aos legisladores e devem ser observados na elaboração das leis tributárias, não comportando apreciação por parte das autoridades administrativas responsáveis pela aplicação destas, seja na constituição, seja no julgamento administrativo do crédito tributário.

ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova incumbe ao contribuinte que, em sua defesa, alegar fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária, afastando, assim, a infração e sua penalidade, conforme art. 16, inc. III do Decreto no.70.235/1972, c/c o art. 373, inc. II da Lei no 13.105/15 - Novo Código de Processo Civil

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. IRRELEVÂNCIA. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FATOS.

No âmbito do processo administrativo tributário, as alegações genéricas não assumem relevância, cabendo ao contribuinte o ônus da impugnação específica dos fatos em relação aos quais haja contrariedade.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. CRÉDITOS SEM ORIGEM IDENTIFICADA.

Considera-se omissão de receita os créditos em conta bancária no qual seu titular não for capaz de comprovar por documentação hábil e idônea a origem dos recursos, vinculando-a às suas operações.

PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal juris tantum inverte o ônus da prova e dispensa a autoridade lançadora de provar que o fato indiciário corresponde à obtenção de rendimentos, cabendo ao Fisco demonstrar a ocorrência do fato indiciário e ao contribuinte comprovar que o fato presumido inexistiu na situação concreta.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4.Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário com base nos tópicos assim resumidos:

- **Preliminarmente:**
  - Da razoável duração do processo e da prescrição intercorrente na esfera administrativa.
  - Da impugnação e da decisão administrativa de primeira instância:
    - Cerceamento de defesa.
    - Não consideração da doutrina e das jurisprudências administrativa e judicial para solução da contenda.

- **Mérito:**
  - Da inconstitucionalidade e ilegalidade.
  - Do mérito propriamente dito:
    - A autoridade administrativa não enfrentou adequadamente as razões e provas apresentadas, contestando a conclusão da primeira instância de que a omissão de receita foi corretamente lançada com base nos valores recebidos de instituições financeiras.
    - Do correto enquadramento das importâncias recebidas a título de reembolso/ressarcimento de despesas realizadas.
    - Da presunção *juris tantum*.

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

7.Como se depreende da leitura do Relatório Fiscal de fls. 854/878, a Recorrente foi autuada em decorrência de um procedimento fiscalizatório que examinou o ano-calendário de 2007, especificamente quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e seus tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS).

8.O procedimento fiscal teve início em 14.10.2010 e culminou com a lavratura de autos de infração em 14.07.2011, constituindo crédito tributário total de R$ 217.599,69. As irregularidades fiscais identificadas pela autoridade tributária podem ser agrupadas em três categorias principais.

9.A primeira e mais expressiva irregularidade refere-se à omissão de receitas provenientes de comissões e corretagens recebidas de instituições financeiras. Conforme apurado pela fiscalização, a empresa declarou apenas R$ 40.000,00 a título dessas receitas, quando na realidade teria recebido o montante de R$ 945.551,09, conforme demonstrado pelas Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRFs) apresentadas pelas instituições pagadoras. Esta discrepância resultou na constatação de omissão de receitas no valor de R$ 905.551,09.

10.A segunda irregularidade identificada diz respeito à receita da atividade escriturada no livro razão, mas não declarada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Nos meses de março e maio de 2007, a fiscalização constatou diferenças entre os valores registrados na contabilidade e os declarados, totalizando R$ 2.300,00 (R$ 500,00 em março e R$ 1.800,00 em maio).

DOCUMENTO VALIDADO

11.A terceira irregularidade refere-se à aplicação indevida do coeficiente para determinação do lucro presumido. A empresa, atuante no comércio de veículos usados, optou por equiparar suas operações de venda de veículos usados às operações de consignação, conforme facultado pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998. Ao fazer esta opção, o contribuinte deveria utilizar o coeficiente de 32% para determinação da base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, por se tratar de atividade equiparada à prestação de serviços.

12.Contudo, a empresa aplicou os coeficientes de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL, que seriam cabíveis apenas para a venda de mercadorias, não para operações equiparadas à consignação. A fiscalização fundamentou sua posição no entendimento de que, embora seja facultativa a equiparação prevista no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, uma vez feita esta opção, o contribuinte deve observar integralmente o regime tributário aplicável às operações de consignação, o que inclui a utilização do coeficiente de 32%.

13.Como resultado dessas infrações, foi constituído crédito tributário no valor total de R$ 217.599,69, sendo R$ 87.479,56 referentes ao IRPJ, R$ 58.617,14 à CSLL, R$ 58.769,73 à COFINS e R$ 12.733,26 ao PIS.

PRELIMINARES

RAZOÁVEL DURAÇÃO DO PROCESSO E DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

14.A Recorrente alega que o processo administrativo na primeira instância perdurou por mais de sete anos entre a apresentação da impugnação (19.08.2011 e 26.10.2011) e o julgamento (26.09.2018), o que configura uma ofensa ao princípio constitucional da razoável duração do processo, previsto no artigo 5º, inciso LXXVIII da Constituição Federal.

15.Sustenta que a Emenda Constitucional nº 45, de 2004, elevou a razoável duração do processo à hierarquia de direito fundamental. Menciona que a Lei nº 11.457, de 2007, em seu artigo 24, estabeleceu o prazo máximo de 360 dias para a prolação de decisão administrativa a partir do protocolo de petições, defesas ou recursos. Argumenta que este dispositivo legal, de natureza processual fiscal, tem aplicação imediata, conforme entendimento do STJ em recurso especial repetitivo (REsp nº 1.138.206-RS).

16.Diante da inércia da administração por mais de sete anos, defende a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo, o que acarreta a perempção por abandono e a decadência do direito de lançamento do crédito tributário, em virtude do descumprimento do prazo de cinco anos previsto no artigo 173 do CTN. Assevera que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário é norma dirigida ao contribuinte, e a inércia administrativa, no caso, deve ser sancionada com a prescrição.

17. Pois bem, mister anotar que a apresentação de impugnação implica na suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

18.Segundo ensina Nelson Neri Junior[1], *"a prescrição é causa extintiva do direito ou da pretensão de direito material pela desídia de seu titular, que deixou transcorrer o tempo sem exercitar seu direito"*. Por via de consequência, estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário até que seja proferida decisão definitiva no bojo do respectivo processo administrativo fiscal, não há o que se falar em desídia pelo transcurso do tempo, vez que o direito não poderia ter sido exercitado.

19.Outrossim, lê-se no art. 24 da Lei 11.457, de 2007:

> Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

20.Em verdade, cuida-se de garantia de natureza processual, relacionada ao direito a razoável duração do processo e aos meios que garantam a celeridade de sua tramitação, consagrado no inciso LXXVIII do artigo 5º do texto constitucional, mas que não produz efeitos materiais, especialmente no que tange à exoneração do crédito tributário.

21.O tema, aliás, não comporta mais discussão, *ex vi* da Súmula CARF nº 11, *in verbis*:

> **Súmula CARF nº 11**
>
> Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

CERCEAMENTO DE DEFESA

22.Sustenta a Recorrente que houve cerceamento do direito de defesa devido à falta de entrega, juntamente com o Auto de Infração, de cópias de toda a documentação que embasou a autuação fiscal. Critica a decisão de primeira instância por entender que o contraditório foi estabelecido pelo simples enfrentamento das alegações da defesa e pela identificação do sujeito passivo e da infração no Auto de Infração.

23.Alega que o direito de vista dos autos na repartição fiscal, condicionado a procedimentos burocráticos e pagamento de taxas, não supre a obrigação do fisco de instruir o Auto de Infração com os documentos comprobatórios.

24.Salienta que a decisão recorrida se fundamentou em dispositivos da Lei Federal nº 15.527/2011, inexistente à época da autuação e da apresentação da impugnação (agosto e outubro de 2011), o que torna a decisão nula neste ponto.

25.Reitera o pedido de fornecimento das cópias dos documentos e reabertura de prazo para pagamento, parcelamento ou aditamento da impugnação.

26.Sem razão a contribuinte. A descrição detalhada das infrações, com os respectivos enquadramentos legais, constante no Termo de Verificação Fiscal e no Auto de

[1] NERY JR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código Civil Comentado. 4ª edição. Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 190

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Infração, assegurou à Recorrente o conhecimento dos fatos que lhe foram imputados e dos fundamentos legais da autuação, possibilitando o exercício do direito de defesa.

27.A legislação (Lei nº 9.784, de 1999[2]) e a própria autoridade fiscal garantiram o direito de acesso aos autos do processo administrativo e à obtenção de cópias dos documentos. A opção de não exercer plenamente esse direito não pode ser imputada como falha da administração tributária.

28.A menção a diligências fiscais realizadas junto a terceiros (instituições financeiras) e seus resultados não configura cerceamento de defesa se as informações relevantes para a autuação foram devidamente apresentadas e consideradas no lançamento, permitindo à empresa contraditá-las com os elementos que dispunha.

29.Para mais, cumpre reconhecer que o procedimento administrativo de fiscalização possui natureza inquisitória, diferentemente do processo administrativo, em que o contencioso se instaura apenas a partir da apresentação de impugnação. No primeiro, a fiscalização envidará seus esforços para apurar a ocorrência do fato gerador com finalidade instrutória. Já na fase processual, ou seja, a partir da lavratura do auto de infração e havendo impugnação, será inaugurado o litígio fiscal, nascendo o direito ao contraditório e à ampla defesa, entre outras garantias processuais, conforme dispõe o artigo 14 do Decreto 70.235, de 1972. Dessarte, não há o que se falar a respeito do direito à defesa ou ao contraditório na fase de fiscalização, mas apenas a partir da fase processual, com a apresentação da impugnação. Confira-se, a propósito, o enunciado da Súmula CARF nº 162, que soa: *"O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento"*.

30.Ainda que a decisão de primeira instância tenha citado a Lei nº 15.527, de 2011, os princípios do contraditório e da ampla defesa já eram assegurados por outras normas legais vigentes à época, como a referida Lei nº 9.784, de 1999 e o próprio Decreto nº 70.235, de 1972. A menção à lei posterior pode ser considerada um reforço argumentativo, mas não invalida a decisão se outros fundamentos legais preexistentes sustentam a ausência de cerceamento.

DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

31.A Recorrente aponta que a primeira instância administrativa afastou sumariamente toda a doutrina e jurisprudência colacionada, sob o argumento de que não constituem normas complementares do Direito Tributário e não se aplicam genericamente a outros casos. Alega que tal atitude compromete a ampla defesa e o contraditório, bem como o próprio processo administrativo constitucionalmente assegurado, pois a autoridade administrativa, no exercício da função judicante, tem o dever de enfrentar as razões opostas pelo contribuinte.

[2] L. 9.784/99: *"Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados: (...) II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;"*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

32.Demonstra uma contradição na decisão recorrida, que se utiliza de jurisprudência administrativa do CARF e de entendimentos doutrinários para fundamentar a acusação fiscal. Questiona se o uso da doutrina e da jurisprudência seria válido apenas quando favoráveis ao Fisco, levantando dúvidas sobre a observância dos princípios constitucionais da igualdade, legalidade, razoabilidade e motivação.

33.Não assiste razão à Recorrente. A decisão de primeira instância observou corretamente que, conforme o entendimento legal, decisões administrativas e judiciais não constituem normas gerais aplicáveis a casos diversos daqueles a que se referem, salvo a exceção prevista no art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972.

34.A utilização de jurisprudência administrativa do próprio CARF e de doutrina na fundamentação da decisão de primeira instância demonstra que tais elementos foram considerados como auxílio na interpretação e aplicação da lei ao caso concreto, dentro dos limites da competência da autoridade administrativa. Provas e argumentos foram sopesados pelo julgador administrativo de acordo com o seu livre convencimento, que independe de eventuais conclusões obtidas por outros órgãos judicantes e doutrinadores.

35.Percebe-se, no entanto, que as alegações recursais revelam mero inconformismo com a decisão recorrida, cujos fundamentos se basearam em premissas diversas daquelas defendidas pela Recorrente, dentro da dialética própria do processo contencioso, mas inerentes ao princípio do livre convencimento motivado do julgador, consoante dispõe o artigo 371 do CPC[3], aplicado subsidiariamente ao processo administrativo tributário por força do artigo 15 do mesmo códex[4].

MÉRITO

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

36.A Recorrente critica a alegação da primeira instância de que questões envolvendo princípios constitucionais e infraconstitucionalidade de leis não podem ser analisadas na esfera administrativa.

37.Contrapõe que, embora a decretação formal de inconstitucionalidade seja atribuição do STF, os tribunais administrativos podem negar a aplicação de diplomas legais que contrariem a Constituição Federal, seguindo o entendimento de que todos os Poderes da República são guardiões da Constituição. Menciona as Súmulas 346 e 473 do STF, que conferem à Administração Pública o poder de declarar a nulidade de seus próprios atos quando ilegais.

---

[3] CPC: *"Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento."*

[4] CPC: *"Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente."*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

38.Argumenta que, ao invalidar um lançamento tributário por ilegalidade ou inconstitucionalidade, o Tribunal Administrativo está, na verdade, aplicando a Constituição e revendo um ato da Administração viciado.

39.Defende que impedir os Tribunais Administrativos de considerar a constitucionalidade ou legalidade de normas impossibilita o julgamento da impugnação do contribuinte e viola o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal, que assegura o contraditório e a ampla defesa nos processos administrativos.

40.Não obstante, a competência para declarar a inconstitucionalidade de leis é exclusiva do Poder Judiciário, conforme estabelece a Constituição Federal. As autoridades administrativas, no exercício de suas funções, devem aplicar as leis vigentes, sendo vedado negar sua aplicação sob alegação de inconstitucionalidade.

41.A possibilidade de a Administração Pública declarar a nulidade de seus próprios atos (Súmulas 346 e 473 do STF) refere-se à anulação de atos administrativos ilegais, mas não confere à autoridade administrativa o poder de afastar a aplicação de leis regularmente editadas sob o fundamento de inconstitucionalidade.

42.No mais, rememore-se o disposto no artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, segundo o qual *"No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade"*, conforme, aliás, disposto na Súmula CARF nº 2[5] e no artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n° 1.634, de 21.12.2023[6].

OMISSÃO DE RECEITA

43.A Recorrente alega que a autoridade administrativa não enfrentou adequadamente as razões e provas apresentadas, contestando a conclusão da primeira instância de que a omissão de receita foi corretamente lançada com base nos valores recebidos de instituições financeiras, uma vez que não foi comprovada a origem dos recursos.

44.Argumenta que a fiscalização não apresentou prova do nexo de causalidade entre a alegada omissão de receitas e os depósitos bancários, e que o ônus de provar a origem dos depósitos era da Recorrente, o que foi feito, pois a presunção legal de omissão de rendimentos é *juris tantum* e foi elidida pelas provas apresentadas.

45.Narra os fatos que levaram aos depósitos bancários, alegando tratar-se de reembolsos de despesas relativas à organização de "feirões de veículos usados" patrocinados pelo Grupo Itaú, com acordos verbais firmados com base em relação de confiança. Embora o "Relatório

[5] Súmula CARF nº 2: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."*

[6] RICARF: *"Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto"*.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Fiscal" tenha registrado os valores como "comissões pagas", sustenta que eram ressarcimentos de despesas.

46.Apresenta escrituras públicas de declarações de ex-funcionárias do Grupo Itaú que confirmam o acordo verbal e o reembolso de despesas para a realização dos feirões. A recorrente destaca que a primeira instância se omitiu quanto à análise dessas provas com fé pública.

47.Detalha as despesas que foram reembolsadas, apresentando planilhas e cópias de documentos fiscais. Demonstra que os créditos bancários correspondiam, em sua maioria, a valores "redondos", o que não seria típico de comissões.

48.Reconhece que uma parcela dos valores recebidos constituiu efetivamente receita de comissões sobre intermediações de financiamentos e leasing, discriminando os valores informados por outras instituições financeiras e a diferença apurada em relação ao Grupo Itaú.

49.Admite um erro de escrituração de receita não declarada no valor de R$ 2.300,00 e apresenta um quadro demonstrativo do correto cálculo das receitas omitidas e dos valores a compensar relativos ao IRPJ e ao IRRF

50.A identificação de valores creditados em contas bancárias, sem que o titular, regularmente intimado, comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações, presume a omissão de receitas, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que soa:

> 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;
>
> II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R$ 12.000,00 (doze mil reais). (Vide Medida Provisória nº 1.563-7, de 1997) (Vide Lei nº 9.481, de 1997)
>
> §4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.
>
> § 5ºQuando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

DOCUMENTO VALIDADO

> § 6ºNa hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

51.Referido dispositivo legal é claro ao dispor sobre a presunção *juris tantum* de omissão de receita (relativa), passível de ser elidida por prova em contrário, cujo ônus compete ao sujeito passivo. Milita a favor do fisco, portanto, uma presunção legal que, uma vez não afastada, por meio da apresentação de documentos hábeis e idôneos, dará ensejo à tributação.

52.Com efeito, uma vez constatada a existência de crédito em conta bancária, cuja origem não for documentalmente comprovada (o que corresponde ao fato conhecido, indiciário e provado), tal valor é considerado como uma receita omitida do sujeito passivo (tratando-se da ficção legal estabelecida pelo ordenamento jurídico).

53.Nesse passo, ressalte-se que a adoção de presunções legais era prevista, à época dos fatos, pelo inciso IV do artigo 334 do CPC/1973 (atualmente reproduzida no inciso IV do artigo 374 do CPC/2015), *litteris*:

> Art. 334. Não dependem de prova os fatos:
>
> (...)
>
> IV – em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.

54.Anote-se que, muito embora a decisão de piso não tenha feito referência expressa aos documentos de fls. 103/104 (escrituras de declaração), sua convicção e razão de decidir fundamentou-se nas constatações noticiadas pelo Relatório Fiscal, como se infere do seguinte excerto:

> No caso concreto a contribuinte foi intimado (fls. 225/229) a manifestar-se os valores recebidos de instituições financeiras/bancárias e posteriormente a justificar a origem de referidos depósitos, mas pouco justificou, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal:
>
> > *"Em relação ao item 3 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal n° 005/00633/2010, O contribuinte também apresentou manifestação contrária ao consignado no termo. Argüiu que os valores recebidos das instituições financeiras seriam decorrentes de verbas de propaganda e marketing para custear despesas de "feirões", patrocinados pelas referidas instituições.*
> >
> > *Vislumbrando comprovar sua justificativa, a fiscalizada apresentou diversas planilhas com registros de despesas. Também foram apresentadas cópias dos documentos fiscais referentes a estas despesas. Contudo, não foram apresentados quaisquer documentos que comprovassem que os pagamentos realizados pelas instituições financeiras à empresa Rodocar eram decorrentes de patrocínio para realização de feirões. Nenhum contrato referente ao patrocínio de eventos entre os bancos e a fiscalizada foi apresentado. (grifei)Em busca de informações e elementos probatórios relacionados à justificativa apresentada, diligenciamos as instituições financeiras. Através de intimações, questionamos os bancos sobre os valores pagos a empresa Rodocar durante o ano de 2007. Perguntamos se teriam ocorridos pagamentos referentes a verbas de propaganda e marketing para custear despesas com "Feirões", bem como solicitamos que*

DOCUMENTO VALIDADO

> *fossem apresentados, caso tivessem ocorridos, os respectivos contratos relacionados aos eventos.*
>
> *Em resposta, as instituições financeiras não confirmaram a justificativa apresentada pela fiscalizada. Elas ratificaram as informações constantes das* ***DIRF´S - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. (grifei)"***

55.Pois bem, a própria Recorrente reconhece não dispor de contrato escrito que pudesse demonstrar que os depósitos bancários em questão se referiam a reembolsos de despesas para a organização de "feirões de veículos usados", combinação que teria sido objeto de acordos verbais devido à relação de confiança entre as partes. Como prova, apresenta as declarações de fls. 103/104, feitas por Andréia Cristina Ramos Camargo Pereira e Fernanda Iara Paronetto. Confira-se:

> **Andréia Cristina Ramos Camargo Pereira:**
>
> **ESCRITURA DE DECLARAÇÃO**
>
> SAIBAM quantos esta pública escritura bastante virem, que aos onze dias do mês de agosto do ano de dois mil e onze (11.08.2011), nesta cidade de Araraquara, Estado de São Paulo, em o Cartório do Primeiro Tabelião de Notas, perante mim Escrevente e pelo Tabelião que esta subscreve, compareceu como outorgante declarante, **ANDRÉIA CRISTINA RAMOS CAMARGO PEREIRA**, brasileira, casada, conforme consta da certidão de casamento apresentada, expedida pelo ORCPN e Tabelião de Notas Américo Brasiliense, aos 11/08/2011 sob nº de matrícula 114074.01.55.2000.2.00027.121.0003306-63, empresária, portadora da cédula de identidade RG nº 26.387.828-4 e inscrita no CPF sob nº 254.163.238-09, brasileira, residente e domiciliada nesta cidade de Araraquara, na rua Victor Lacorte, nº 704, Jardim Santa Lúcia, a presente, face aos documentos apresentados, foi por mim Escrevente e pelo Tabelião, reconhecida, como sendo a própria, legalmente capaz, a qual declara expressamente, dispensar a presença de testemunhas instrumentárias para este ato, do que dou fé. E, perante mim, pela outorgante, de sua livre: e espontânea vontade, me foi dito o seguinte: Que era funcionária do Banco Finaustria que pertencia ao Grupo Itaú, no ano de 2007. Que trabalhava a plataforma 2048 da Itaucred de Ribeirão Preto-SP e possuía o número da funcional 415722263. Que exercia a função de operadora de negócios, e fazia capitação de financiamento nas Revendas de Automóveis em Araraquara e Região para o GRUPO ITAU. Que trabalhava nos feirões mensais organizados e patrocinados pelo Banco Itaú onde participavam várias revendas de automóveis, dentre elas a Empresa Rodocar Veículos. Que tinha conhecimento do acordo verbal entre o Banco Itaú e a Rodocar Veículos, em que a empresa Rodocar pagava todas as despesas para a realização de feirões e o Banco Itaú reembolsava o valor dessas despesas para Rodocar Veículos. Que a escolha da Empresa. Rodocar Veículos para pagamento e reembolso das despesas dos feirões se deu pelo fato de credibilidade e confiança que a gerência do Banco Itaú tinha com relação à Rodocar Veículos E, de como assim o disse, do que dou fé, lavrei-lhe a presente escritura, a qual sendo-lhe lida, aceita, outorga e assina. Eu, (a.) Anderson Falasco Jardim, Escrevente, escrevi, e eu, (a.) Antonio de Oliveira Capote, Tabelião, subscrevi. (a.) ANDREIA CRISTINA RAMOS CAMARGO PEREIRA. (Selada na forma da Lei). Nada mais, dou fé.
>
> **Fernanda Iara Paronetto:**
>
> **ESCRITURA DE DECLARAÇÃO**
>
> SAIBAM quantos esta pública escritura bastante virem, que aos onze dias do mês de agosto do ano de dois mil e onze (11.08.2011), nesta cidade de Araraquara, Estado de São Paulo, em o Cartório do Primeiro Tabelião de Notas, perante mim Escrevente e do Tabelião que esta subscreve, compareceu como outorgante declarante, **FERNANDA IARA PARONETTO**, brasileira, solteira, maior, conforme consta na certidão de nascimento apresentada expedida pelo ORCPN do 1° Subdistrito desta cidade de Araraquara, aos

DOCUMENTO VALIDADO

> 13/11/1980, às folhas 54, do livro n° A-19, sob n° de ordem 17.089, operadora de negócios, portadora da CNH expedida pelo DETRAN-SP, aos 29/12/2008, sob n° de registro 01084830299, onde consta o RG. n° 33.406.254 SSP/SP e o CPF sob nº 221.390.268-29; residente e . domiciliada nesta cidade de Araraquara na avenida Dr. Leite de Morais, n° 261, Vila Xavier, o presente, face aos documentos apresentados, foi por mim. Escrevente e pelo Tabelião, reconhecido pelo próprio, legalmente capaz, o qual declara, expressamente, dispensara presença de testemunhas instrumentárias para este ato, do que dou fé. E, perante mim, pelo outorgante, de sua livre e espontânea vontade, me foi dito o seguinte: Que era funcionária do Banco Finaustria que pertencia ao Grupo Itaú, no ano de 2007. Que trabalhava a plataforma 2048 da Itaucred de Ribeirão Preto-SP. Que exercia a função de operadora de negócios, e fazia capitação de financiamento nas Revendas de Automóveis em Matão e Região para o GRUPO ITAÚ. Que trabalhava nos feirões mensais realizado na cidade de Araraquara-$P. Que os feirões eram organizados e patrocinados pelo Banco Itaú onde participavam várias revendas de automóveis, dentre elas a Empresa Rodocar Veículos. Que tinha conhecimento do acordo verbal entre a Itaucered e a Rodocar Veículos, em que a empresa Rodocar pagava todas as despesas para a realização de feirões e o Banco, Itaú reembolsava o valor dessas despesas para Rodocar Veículos. Que a escolha da Empresa Rodocar Veículos para pagamento e reembolso das despesas dos feirões se deu pelo fato de credibilidade e confiança que a gerência do Banco Itaú tinha com relação à Rodocar Veículos. E, de como assim o disse, do que dou fé, lavrei-lhe a presente escritura, a qual sendo-lhe lida, aceita, outorga e assina. Eu, (a.) Anderson Falasco Jardim, Escrevente, escrevi, e eu, (a.) Antonio de Oliveira Capote, Tabelião, subscrevi. (a.) FERNANDA LARA PARONETTO. (Selada na forma da Lei). Nada mais, dou fé.

56.Como se vê, trata-se de declarações firmadas por pessoas que se autodeclararam funcionárias do Banco Finaustria (atual Banco Itaú) e exercentes da função de "operadora de negócios", mas que não detêm poderes de representação da entidade supostamente contratante (Banco Itaú). Além disso, as declarações unilaterais não foram acompanhadas de qualquer outro elemento adicional, como tratativas comerciais, mensagens, etc, que pudessem confirmar a existência da alegada contratação tácita. Pelo contrário, a entidade em questão (Banco Itaú) apresentou DIRF indicando que os valores foram pagos a título de *"Código: 8045 — Comissões e corretagens pagos à PJ e serv. de propaganda prestados por PJ*".

57.As declarações unilaterais de supostos ex-funcionários, desacompanhadas de contratos ou outros documentos que corroborem a natureza dos pagamentos como reembolso de despesas, possuem menor força probatória diante das informações prestadas pelas instituições financeiras em documentos oficiais (DIRF). A DIRF é uma declaração formal da fonte pagadora, gozando de presunção de veracidade.

58.Sobre o que a doutrina convencionou chamar de **prova diabólica**, as lições de Caio Augusto Takano e Arthur Leite da Cruz Pitman[7] são suficientemente elucidativas:

> (...)
>
> A "prova diabólica", como é chamada, trata- se de "expressão que se encontra na doutrina para fazer referências àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal

[7] TAKANO, Caio; PITMAN, Arthur. Princípios do Processo Administrativo Fiscal. In: LUCCA, Jandir; BERTASI, Maria Odete (Org.). Princípios Gerais de Direito Aplicados ao Contencioso Fiscal Paulista. 1ª ed. São Paulo: Lex Editora, 2019. p. 47.

DOCUMENTO VALIDADO

demonstração", e ainda utilizada pela jurisprudência para designar a prova de algo que não ocorreu, ou seja, a prova de fato negativo.

Ainda sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, em seu antigo art. 333, se estabelecia que o ônus da prova incumbia ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Dessa forma, a distribuição do ônus da prova era regida pela regra de que incumbiria provar àquele que alega o fato, pois, uma vez produzida a prova, a relevância daquele que a produziu não subsiste, sendo certo que o importante passa a ser se os fatos foram provados ou não. A internalização deste regramento ao processo administrativo fiscal reforça o problema da "prova diabólica" em situações em que caberia ao contribuinte tão somente negar a ocorrência do que originariamente foi alegado pelo Fisco, por ocasião do lançamento fiscal.

Assim, o legislador ordinário positivou no art. 373, § 1º, do Código de Processo Civil de 2015, a possibilidade de "inversão do ônus da prova" que, a rigor, instituiu uma nova etapa de "divisão de trabalhos na atividade probatória".

Dessa forma, da sistemática de "distribuição estática" do ônus da prova – que era a única possibilidade trazida pelo art. 333 do CPC/1973, pela qual "àquele que alega tem o ônus de provar o alegado" –, passou-se à uma fase de "distribuição dinâmica" do ônus da prova, que inaugura uma flexibilização da regra prevista no caput do art. 373 do CPC/2015 para "possibilitar a formação do convencimento judicial através de uma distribuição do ônus probatório que possa ser maiormente ajustada ao caso concreto".

As lições de Elpídio Donizetti são esclarecedoras ao expor que "de acordo com a teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova, o encargo probatório deve ser atribuído casuisticamente, de modo dinâmico, concedendo-se ao juiz, como gestor das provas, poderes para avalizar qual das partes terá maiores facilidades na sua produção". Dessa forma, caberia ao julgador determinar àquele que tem maiores condições técnicas e práticas de produção da prova que o fizesse em benefício da instrução mais qualificada do processo.

Tal iniciativa teria o condão de evitar a problemática da prova de fato negativo e o pesado fardo probatório que é atribuído ao contribuinte.

Ademais, o processo administrativo fiscal sempre esteve aberto aos influxos das normas processuais civis, principalmente para superar a existência de lacunas normativas ou para se buscar uma interpretação sistemática de determinado comando prescritivo encontrado na legislação do contencioso administrativo de um ente público. Não obstante o art. 15 do CPC/2015 tenha contribuído para se pacificar a questão – prevendo a aplicação supletiva e subsidiária de normas de processo civil aos processos administrativos, desde que não haja incompatibilidade para tal aplicação –, há diversas manifestações dos tribunais administrativos fiscais, ainda sob a égide do CPC/1973, que já aplicavam as disposições do Código de Processo Civil para colmatar as lacunas existentes na legislação de processo administrativo tributário.

Estamos convencidos de que a aplicação supletiva e subsidiária das disposições do CPC/2015 deve ser entendida como a aplicação em todos os casos em que tais dispositivos puderem informar a interpretação das legislações do contencioso administrativo dos entes federativos, buscando-se uma interpretação que revele maior aderência aos princípios informadores do processo administrativo fiscal, bem como nas situações em que existirem lacunas naquelas legislações que possam ser colmatadas pela aplicação das normas processuais civis, desde que não haja incompatibilidade ao regime jurídico aplicável.

Eis porque o art. 373, § 1º do CPC/2015 não apenas pode, como deve ser aplicado no processo administrativo fiscal para redistribuir dinamicamente o ônus da prova entre Fisco e contribuinte, sobretudo, quando o encargo probatório representar prova de fato negativo – vulgarmente chamada "prova diabólica". Para tanto, é necessário que o julgador administrativo deva apreciar o pedido de inversão de ônus probatório a partir do princípio da verdade material, seu livre convencimento motivado (art. 26 da Lei nº

DOCUMENTO VALIDADO

> 13.457/2009 do Estado de São Paulo), converter os autos em diligência, nos termos do art. 25 da referida lei, em decisão motivada e esclarecedora do seu convencimento.
>
> (...)"

59.A aplicação da teoria do ônus dinâmico da prova exige que a parte a quem se pretende transferir o ônus tenha maior facilidade em produzir a prova. No presente caso, além de não se tratar de prova de fato negativo, cabia à contribuinte, que recebeu os valores e alega serem reembolsos, possuir e apresentar a documentação comprobatória adequada (contratos de patrocínio, tratativas comerciais, detalhamento das despesas reembolsadas vinculadas aos depósitos bancários, etc). A deficiência da empresa em comprovar que os valores são reembolsos não justifica a inversão para atribuir à administração o ônus de provar que não são, especialmente diante da presunção legal de omissão de receitas de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

60.Por fim, não se pode olvidar que o princípio "*in dubio contra fiscum*", albergado pelo artigo 112 do CTN[8], aplica-se quando há dúvida razoável sobre a interpretação da lei tributária ou sobre a ocorrência do fato gerador após a análise das provas. No presente caso, a presunção legal de omissão de receita diante de depósitos bancários não comprovados e a ausência de provas robustas por parte do contribuinte para elidir essa presunção afastam a aplicação desse princípio.

CONCLUSÃO

61.Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, rejeito as preliminares arguidas e, no mérito, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

[8] CTN: *"Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."*

DOCUMENTO VALIDADO