



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 18470.720492/2012-24  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-005.937 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2021  
**Recorrente** LUDVIG AMARAL COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA ME  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

**LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA.**

Para determinação do lucro presumido, em operações de revenda de veículos automotores usados ou recebidos para venda em consignação, aplica-se o coeficiente de 32% sobre a receita bruta conhecida.

**LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA.**

Presumem-se receitas omitidas os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Para efeito de determinação do lucro presumido decorrente de tais receitas, aplica-se o coeficiente de 8%, uma vez que não haja certeza quanto à natureza das operações que lhes deram origem..

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

HEITOR DE SOUZA LIMA JUNIOR - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de

Macedo, Rafael Taranto Malheiros, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Jose Roberto Adelino da Silva (suplente convocado(a)), Heitor de Souza Lima Junior (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Lucas Esteves Borges, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jose Roberto Adelino da Silva.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão da DRJ que julgou improcedente a Impugnação que recorria contra o lançamento de ofício referente ao ano calendário 2008 o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, com aplicação das respectivas multas de ofício de 75% e juros de mora. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 456 e ss):

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 367/379, lavrado pela Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro II, do qual o interessado acima identificado foi intimado em 24/04/2012, consubstanciando a exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica IRPJ, referente ao ano calendário de 2008, no valor de R\$ 27.565,22, além das tributações reflexas referentes à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, às fls. 380/385, no valor de R\$ 33.503,55, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 386/398, no valor de R\$ 18.752,64, à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, às fls. 399/405, no valor de R\$ 7.259,10, todos acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.

### **ENQUADRAMENTO LEGAL**

**IRPJ** – descrito às 368/369.

**COFINS** – descrito às fls.382.

**CSLL** – descrito às fls. 388.

**PIS** – descrito às fls. 401.

### **DESCRIÇÃO DOS FATOS**

#### **OMISSÃO DE RECEITAS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM GERAL.**

#### **OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

De acordo com relato do autuante no Termo de Verificação de Infração, às fls. 362/379, foi apurado que o interessado comprovou a origem de parte dos créditos e/ ou depósitos efetuados nas contas bancárias cujos extratos haviam sido apresentados em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal. Tais créditos e/ou depósitos foram justificados com a documentação comprobatória apresentada em resposta ao Termo de Constatação e Reintimação Fiscal, às fls. 226/227, lavrado em 08/09/2011, e correspondem aos itens identificados com alguma numeração indicando a respectiva documentação probatória na coluna ‘ANEXO’ do Relatório Justificado das contas Itaú, HSBC e Bradesco. Trata-se, portanto dos recursos obtidos como decorrência das operações que constituem o objeto social da empresa (alienação de veículo).

Porém o interessado não apresentou documentação que demonstrasse a correspondência entre as operações comprovadas e a receita bruta oferecida à tributação (conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do ano calendário 2008 DIPJ 2009).

Nas citadas operações, em consonância com o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716/98, 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 e usados. Além disso, os artigos 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 152/1998 determinam que a base de cálculo dos tributos incidentes sobre as operações assim equiparadas seja computada como diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado e o seu custo de aquisição.

Diante disso, foi providenciada a computação das mencionadas bases de cálculo de acordo com os resultados apurados nos demonstrativos financeiros informados no “Relatório de Resultados de Vendas das Contas Itaú, HSBC e Bradesco”, os quais constituíram os itens A, C e E dos demonstrativos mensais denominados “APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL” que seguiram anexos ao Termo de Constatação, Retificação e Reintimação Fiscal lavrado em 16/03/2012 (fls. 307/330).

Por outro lado, o interessado não logrou comprovar uma outra parte dos créditos e/ou depósitos efetuados nas contas bancárias cujos extratos haviam sido apresentados em resposta ao solicitado no Termo de Início da Ação Fiscal. Estes créditos e/ou depósitos correspondem aos itens não justificados, os quais não foram identificados com nenhuma numeração indicativa na coluna “ANEXO” do “Relatório Justificado das Contas ITAÚ, HSBC e Bradesco”, e constituíram os itens B, D e F dos demonstrativos mensais denominados “APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL” que seguiram anexos ao Termo de Constatação, Retificação e Reintimação Fiscal lavrado em 16/03/2012 (307/330)..

Também, não há qualquer evidência de que os créditos e/ou depósitos não comprovados tenham correspondência com a receita bruta oferecida à tributação (conforme Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do ano calendário 2008 DIPJ/2009).

#### **DAS INFRAÇÕES APURADAS OMISSÃO DE RECEITA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL**

Como dito anteriormente, as operações de compra e venda de veículos automotores, em consonância com o que dispõe o artigo 5º da Lei nº 9.716/98, podem ser equiparadas às operações de consignação. Neste sentido, por se enquadrarem como prestação de serviço em geral, em conformidade com o artigo 519, § 1º, III, “a”, do RIR/99, a base de cálculo do imposto de renda, no âmbito do regime de tributação com base no lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de trinta e dois por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.430/96, artigo 25), a qual, nos termos do que determinam os artigos 1º e 2º da Instrução Normativa SRF nº 152/98, será considerada como a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado e o seu custo de aquisição. Por sua vez, o artigo 528 do RIR/99, dispõe que o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto de renda devido no período de apuração correspondente (Lei nº 9.249/95, artigo 24).

Desse modo, os valores apurados nos itens A, C e E dos demonstrativos mensais denominados “APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL”, os quais seguiram anexos ao Termo de Constatação, Retificação e Reintimação Fiscal lavrado em 16/03/2012, compuseram a base de cálculo do imposto de renda, bem como dos

demais tributos (CSLL, PIS e COFINS) que sofrem tributação reflexa, como decorrência da presente infração, a qual foi consubstanciada nos autos de infração ora lavrados.

### **OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

Em conformidade com o que dispõe o artigo 287 do RIR/99, caracterizam-se como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósitos ou investimento mantido junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos nessas operações (Lei nº 9.430/92, artigo 42). Neste sentido, em conformidade com o artigo 518 do RIR/99, a base de cálculo do imposto de renda, no âmbito do regime de tributação com base no lucro presumido, em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração (Lei nº 9.430/96, artigo 25). No âmbito do regime de tributação com base no lucro presumido, o artigo 528, do RIR/99, dispõe que o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto de renda devido no período de apuração correspondente (Lei nº 9.249/95, artigo 24).

Desse modo, os valores apurados nos itens B, D e F dos demonstrativos mensais denominados “APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL”, os quais seguiram anexos ao Termo de Constatação, Retificação e Reintimação Fiscal lavrado em 16/03/2012, compuseram a base de cálculo do imposto de renda, bem como dos demais tributos (CSLL, PIS e COFINS) que sofrem tributação reflexa, como decorrência da presente infração, a qual foi consubstanciada nos autos de infração ora lavrados.

### **AUTUAÇÕES REFLEXAS PIS, COFINS, CSLL.**

As autuações reflexas, como já descrito acima, têm origem nos mesmos fatos relatados para o IRPJ.

### **IMPUGNAÇÃO**

Inconformado, o interessado apresentou a impugnação às fls.171/177, alegando, em síntese, que:

- discorda integralmente da interpretação do autuante quanto à autuação por omissão de receitas na prestação de serviço, por entende-la equivocada, no tocante à legislação aplicada, posto que esta, como se verifica, estabelece uma opção, opção esta que jamais foi exercida nas operações por si praticadas;
- conforme claramente se constata, o artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, ao utilizar a expressão “poderão equiparar” apenas concede ao interessado a possibilidade de optar por esta forma de tributação, se assim lhe convier; porém, em momento algum, ao contrário do que pretende supor o autuante, impõe este modelo como o único a ser aplicado na apuração na apuração das bases de cálculos dos tributos e contribuições;
- no mesmo sentido, o artigo 2º da IN SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998, também citado pelo autuante, dispõe sobre a determinação da base de cálculo de tributos e contribuições administrados pela RFB, relativamente às operações com veículos usados, nos seguintes termos: “ 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”;

- observa-se que o artigo 2º acima transcrito refere-se especificamente às situações de apuração mensal das bases de cálculo, situação esta que de forma alguma se aplica ao caso da interessada;
- da análise da legislação citada, conclui-se, que a situação descrita em nada tem a ver com a realidade do interessado, uma vez que, por ser optante pela tributação com base no lucro presumido, não está submetida à apuração mensal das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- note-se, também, que o artigo 108, inciso V, da Instrução Normativa nº 247/2002, revogou o disposto na INSRF nº 152/1998, no que concerne à determinação das base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;
- como o interessado jamais optou por equiparar suas operações de venda de veículos como operação de consignação, bem como não faz apuração mensal, fica claro que, no caso em questão, o procedimento adotado pelo autuante, aplicando o coeficiente de trinta e dois por cento (32%) sobre a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição na apuração da base de cálculo tributável, através dos critérios estabelecidos pela legislação citada, resta inapropriado, o que torna passível de nulidade o lançamento na sua integridade;
- sendo optante pelo lucro presumido, não pode ser compelida a majorar suas bases de cálculo da CSLL e do IRPJ, pela aplicação, por parte do autuante, do coeficiente de presunção de lucro de 32% sobre a diferença positiva havida entre o preço de revenda e o preço pago na aquisição dos veículos, sem que jamais tenha exercido esta opção;
- este novo critério jurídico, pretensamente pautado na lei que estabeleceu simetria entre o imposto de renda da pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), no caso a lei nº 10.684 de 2003, nunca versou sobre o comércio de veículos usados, se limitando a majorar o coeficiente de presunção de lucro das atividades caracterizadas como intermediação de negócios;
- o que deve ser realmente destacado é que jamais a fiscalização poderia impor que uma atividade comercial fosse tributada a partir do coeficiente de presunção de 32%;
- para se chegar a esta conclusão tem-se como subsídio o portal da própria RFB, particularmente nas orientações constantes da página “perguntas e respostas” referentes às Declarações de Informações Econômico Fiscais – DIPJ (vide fl. 434);
- é clara a orientação constante da pergunta 021 (fl. 434), em forma de nota: “A Lei nº 9.716/1998, art. 5º permitiu a substituição do conceito geral de receita bruta por um conceito ficto desde que preenchidas certas condições de ordem formal e material”;
- está claro que se criou uma inovação jurídica imposta pela Administração, não prevista em Lei;
- o resultado concreto desta inovação é que a compra e venda mercantil, ou mesmo os contratos de consignação mercantil tendo por objeto veículos automotores usados, foram indevidamente equiparados a intermediação de negócios;
- “talvez casos concretos, apurados em fiscalização direta nestes comerciantes tenham revelado concretamente tal atividade e não compra e venda, mas este fenômeno não justifica a mudança de base de cálculo, sem que a Lei a estabeleça”;
- “o disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716 de 1998, somente estabeleceu, em caráter especialíssimo, a substituição do conceito legal de receita bruta para fins de incidência tributária, por outro, definido como sendo a diferença positiva auferida entre o produto da venda do veículo automotor usado e seu custo de aquisição”; (PÁG 435);

- todas as demais normas do IRPJ e da CSLL permaneceram inalteradas, principalmente àquelas que versam sobre coeficiente de presunção de lucro, como se conclui da tabela publicada pela própria RFB;
- toda essa linha de raciocínio pode ser reforçada pelo contraste com outra manifestação da RFB, no caso, a Solução de Divergência COSIT n.º 4 de 09 de março de 2011, que abordou o tema sob o enfoque da disciplina do regime tributário do Simples Nacional;
- fica claro nesta Solução de Divergência que a venda de veículos, feita em nome próprio, por contrato estimatório (consignação), não se confunde com intermediação de negócios, realizada por contrato de comissão, que remunera o serviço prestado pelo comissário;
- a venda de veículos automotores usados, em nome próprio, por contrato de compra e venda, ou mesmo por contrato de consignação, não impede o ingresso do contribuinte no Simples Nacional, que deverá levar a tributação toda a receita auferida em nome próprio, pois a ficção jurídica instituída pelo disposto no art. 5º da Lei n.º 9.716 de 1998, não se aplica ao instituto jurídico do Simples Nacional, que tem disciplina constitucional própria;
- o § 3º do art. 96 da IN SRF n.º 390 de 2004, padece de flagrante constitucionalidade formal, por afrontar ao disposto nos artigos 146 e 150 da Carta Magna, bem como, o artigo 97 da Lei 5.172, de 1966;
- no tocante à autuação por omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada, amparada na presunção legal do artigo 42 da Lei n.º 9.430/76, o próprio demonstrativo e os extratos bancários indicam que a origem dos ditos depósitos refere-se a comissões recebidas dos bancos por conta de financiamento de veículos, além de créditos decorrente de venda de veículos através de leasing;
- cabe destacar que a fiscalização não só deixou de considerar as informações prestadas pelo interessado, bem como os históricos estampados nos próprios extratos bancários, indicando as comissões recebidas das Instituições Financeiras e as vendas de veículos através de leasing;
- o autuante abriu mão de intimar as Instituições Financeiras, ou até mesmo, consultar os sistemas internos da RFB onde certamente obteria informações sobre os valores pagos pelas mesmas ao interessado;
- a busca pela verdade material deve sempre nortear a atividade da autoridade fiscal, por força do mandamento contido do artigo 142 do CTN;
- caberia a fiscalização ampliar a investigação para fins de apurar eventual omissão de receitas;
- a presunção legal prevista no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96 não pode ser aplicada independentemente dos fatos constatados durante o procedimento fiscal;
- só podem ser considerados como omissão de receitas os valores que, efetivamente, não tiveram a sua origem comprovada, conforme dispõem os artigos 287 e 849 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n.º 3000, de 26/03/1999;
- no caso em questão, os valores constantes dos extratos bancários que fazem parte das importâncias a tributar referem-se a comissões recebidas dos bancos por conta de financiamento de veículos, bem como créditos decorrentes de venda de veículos, através de leasing, como já exposto;
- se a origem foi comprovada, mas os valores não foram oferecidos a tributação, deverão então os mesmos se submeter às normas específicas previstas na legislação, conforme preceitua o parágrafo 2º do artigo 287, como o inciso II do art. 849, ambos do

RIR/99, e nunca serem tributados como presunção de omissão de receita no artigo 42 da Lei n.º 9.430/96;

- independentemente dos valores em questão terem sido tributados indevidamente, tendo como fundamento à origem não comprovada, ainda assim equivoca-se o autuante, aplicando o percentual de 8% sobre valores supostamente omitidos para se alcançar o lucro presumido;
- em se tratando de receita de prestação de serviços o percentual, neste caso, deveria ser de 32% Serviço em geral (exceto serviços hospitalares);
- nunca é demais lembrar que a atividade fiscal é vinculada, não cabendo a autoridade fiscal aplicar coeficiente diverso do previsto em Lei, mesmo que mais benéfico ao contribuinte;
- se o percentual para apuração do lucro presumido sobre receita proveniente de prestação de serviços é de 32%, não cabe ao fisco alternativa senão a de aplicar este percentual, pois não o fazendo macula de forma irrevogável o lançamento, tornando-o nulo;
- não é admissível que a autoridade autuante, além de não se aprofundar na investigação na busca pela verdade material, que deve nortear o processo administrativo fiscal, e utilizar indevidamente a presunção legal prevista no art. 42 da Lei n.º 9.430/96, a seu bel prazer, defina o percentual de 8% para se alcançar o lucro presumido sobre receita de prestação de serviços, ignorando por completo a legislação de regência;
- quanto às autuações reflexas referentes ao PIS, COFINS e CSLL, tendo em vista a improcedência do auto de infração matriz, pelos mesmos motivos já expostos acima, devem ser considerados integralmente improcedentes;

É o relatório.

A decisão de primeira instância (e-fls. 14923 e ss) julgou a impugnação improcedente, entendendo, quanto à primeira infração, a respeito das receitas da atividade, que o parágrafo único do art 5º. Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998 prescreve que as pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores sujeitam-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação. Quanto à segunda infração, e tendo em vista que o interessado não justificou nem apresentou nenhum documento comprovando que parte dos créditos (segundo Termo de Intimação) nas contas correntes mantidas junto às instituições financeiras tiveram origem diversa do faturamento da empresa, foram estes considerados como receita omitida, com fundamento na presunção legal fundamentada no artigo 42 da Lei n.º 9.430 de 1996.

Cientificada da decisão de primeira instância a Interessada interpôs recurso voluntário em 5/12/2014 (e-fls. 479 e ss), em que repete os argumentos já apresentados na impugnação.

## Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O Recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O lançamento de ofício sob o regime de lucro presumido sobre receitas omitidas tem como origem duas infrações: a) omissão de receitas na prestação de serviços vendas de carros usados em consignação, para aquelas operações em que o contribuinte comprovou que depósitos bancários determinados provieram desta atividade; e b) omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

O entendimento adotado no presente voto é o mesmo expresso na decisão recorrida, de que: a) no que se refere à receita da atividade, para determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro presumido, nas operações de revenda de veículos automotores usados, as operações de consignação configuram intermediação de negócios, devendo ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta, assim considerada a diferença entre o preço de venda e o de compra do bem comercializado, conforme o parágrafo único do art 5º. Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; b) no que se refere à autuação por omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada a alíquota a ser aplicada deve ser de 8%, conforme dispõe o artigo 518 da Decreto nº 3000 de 29/03/1999 (RIR/99), constante do enquadramento legal (fl. 368).

No que se refere à sistemática adotada na autuação (e combatida em recurso), de considerar a receita tributável como a diferença entre os valores de venda e o custo de compra dos veículos usados, observo que em 02/01/2012, previamente à autuação, o Recorrente foi intimado a se manifestar sobre a forma de composição da base de cálculo (de acordo com o parágrafo único do art 5º. Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998) da futura tributação das receitas advindas de valores depositados e justificados, mas omitiu-se na apreciação (e-fls 305 e ss):

No exercício das funções de Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, no curso da ação fiscal acima identificada, **CONSTATAMOS** que, após análise dos elementos apresentados em resposta ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 09/06/2011, quais sejam, os relatórios justificado e de resultados de vendas, por contas bancárias, e seus respectivos anexos, bem como dos demais elementos anteriormente apresentados, restaram comprovadas as base de cálculo tributável mensalmente apuradas conforme os demonstrativos anexos denominados "APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL".

Diante disso, com base nos artigos 904, 905, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) e no artigo 7º da Lei nº 2.354/54, **INTIMAMOS**, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, o sujeito passivo a apresentar, **se assim desejar**, esclarecimentos para a não inclusão das referidas bases de cálculo no montante sujeito à tributação.

Ou seja, para as receitas concernentes aos depósitos justificados, assentiu na forma de tributação, prevista no parágrafo único do art 5º. Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998 e § 1º, III, "b" do art. 519 do RIR/99. Para estas, o percentual para o cálculo do lucro presumido é de 32% sobre a diferença venda – compra. Observo que esta sistemática é flagrantemente mais benéfica que a requerida pelo Recorrente (em recurso), de 8% sobre a receita omitida, conforme art. 518 do RIR/99

Para as não justificadas, a tributação redundo do disposto no art. 42 da lei 9.430.96. ) percentual para o cálculo do lucro presumido é de 8% sobre a receita omitida, conforme art. 518 do RIR/99. Não faz sentido o pedido do Recorrente de que para esta receita o percentual devesse ser de 32%. Além de mais gravosa, como se trata de atividade comercial e de origem não comprovada, deve-se aplicar a norma geral (8%) prevista art. 518 do RIR/99, pois não há elementos que permita a caracterização da receita como um dos casos especiais do § 1º do art. 519 do RIR/99.

Por concordar com os termos da decisão recorrida, e como a Recorrente repete os fundamentos da impugnação, adoto as razões da primeira instância, como prescrito pelo § 3º do art. 57 do RICARF.

### **OMISSÃO DE RECEITA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO EM GERAL**

Discorre a interessada que exerce atividade de compra e venda de veículo, contestando a autuação em questão por não concordar com a interpretação do autuante, no tocante à legislação aplicada, uma vez que a Lei nº 9.716/98 e a IN SRF nº 152/98, ao disporem sobre as operações de compra e venda de veículos automotores, equiparando-as a operações de consignação de venda de veículos usados, utilizam a expressão “poderão”, ou seja, não existiria a obrigatoriedade de tal equiparação, além de ser optante pelo lucro presumido não estando submetido a apuração mensal do IRPJ e da CSLL.

A respeito da matéria litigada na impugnação, faz-se oportuno destacar que a Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, 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 nº 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.”*

Por conseguinte, conforme descrito no *caput* do art. 2º da IN SRF nº 152, de 1998, editada com fundamento na Lei nº 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.”*

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.*

*§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei n.º 9.249, de 1995, art 15, § 1º).*

(...)

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

(...)

*b) intermediação de negócios:” (g.nosso)*

É lícito concluir, portanto, que, para determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro presumido, nas operações de revenda de veículos automotores usados, as operações de consignação configuram intermediação de negócios, devendo ser aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta, assim considerada a diferença entre o preço de venda e o de compra do bem comercializado.

Assim, da mesma forma, quanto às autuações da CSLL, PIS e COFINS, na atividade exercida pelo interessado, a base de cálculo da contribuição deve ser apurada com aplicação do coeficiente de 32% sobre a receita bruta, na forma do disposto no art. 20 da Lei n.º 9.249, de 1995.

No que concerne à alegação de inconstitucionalidade suscitada pelo interessado referente ao § 3º do art.96 da IN SRF N.º 390 de 2004, vale esclarecer que, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento apreciar questão desta natureza, conforme dispõe o art. 26A do Decreto n.º 70.235/1972, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, a não ser que se demonstre a ocorrência de alguma das exceções previstas no § 6º do citado artigo, o que não se constata no caso em tela.

### **OMISSÃO DE RECEITAS COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

Quanto à autuação referente a omissão de receitas, em virtude da falta de comprovação da origem dos depósitos bancários, o interessado alega resumidamente que o autuante deixou de considerar as informações prestadas, bem como os históricos estampados nos extratos bancários. Além de não intimar as instituições financeiras ampliando as investigações.

Após a edição da Lei n.º 9.430, de 1996, a movimentação bancária relativamente aos depósitos cuja origem não foi comprovada pelo contribuinte regularmente intimado, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário, conforme disposição do seu art. 42:

*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, (...).*

Como se verifica, a lei determina que, ocorrida a situação fática (créditos em conta de depósito ou de investimento sem comprovação de origem), presume-se, até prova em contrário (esta a cargo do contribuinte), a ocorrência do fato a ser provado (omissão de receita). Trata-se de instituto cuja propriedade é a de inverter o ônus da prova contra o sujeito passivo, autorizando o fisco a presumir a ocorrência do fato gerador pela verificação da situação tipificada em lei, como, por exemplo, ocorre com o saldo credor de caixa e o passivo fictício.

Seguindo as normas legais aplicáveis à espécie, a fiscalização identificou os lançamentos efetuados a crédito nas contas de depósito, tomados com base nos extratos bancários (doc. fls. 24/209), tendo intimado o contribuinte, em 09/06/2011 e 08/09/2011, a comprovar a origem dos depósitos bancários, conforme relação individualizada que acompanhou a intimação (doc. fls. 210/224 e 226/227).

Às fls. 362/379 do Termo de Verificação de Infração, constatou o autuante que o interessado comprovou a origem de parte dos créditos/ e ou depósitos efetuados nas contas bancárias cujos extratos haviam sido apresentados em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal. O mesmo foram justificados com documentação comprobatória apresentada em resposta ao Termo de Constatação e Retificação Fiscal lavrado em 08/09/2011.

Por outro lado, que o interessado não logrou comprovar uma outra parte dos créditos e/ou depósitos efetuados nas contas bancárias cujos extratos haviam sido apresentados em resposta ao Termo de Início de Ação Fiscal. Tais créditos e/ou depósitos correspondem aos itens não justificados, conforme ANEXO do “Relatório Justificado das Contas ITAÚ, HSBC e Bradesco, e constituíram os itens B, D e F dos demonstrativos mensais denominados “APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO TRIBUTÁVEL”, às fls. 334/359, Termo de Constatação, Retificação e Reintimação Fiscal.

Assim, concluiu a fiscalização que, tendo em vista que o interessado não justificou nem apresentou nenhum documento comprovando que os créditos nas contas correntes mantidas junto às instituições financeiras tiveram origem diversa do faturamento da empresa, foram todos considerados como receita omitida, com fundamento na presunção legal fundamentada no artigo 42 da Lei nº 9.430 de 1996.

Quanto à alegação de que a alíquota a ser aplicada na autuação por omissão de receitas, com base em depósitos bancários de origem não comprovada deveria ser de 32%, ao

invés de 8%, a mesma é totalmente descabida, bastando que se consulte artigo 518 da Decreto n.º 3000 de 29/03/1999 (RIR/99), constante do enquadramento legal (fl. 368). Ou seja: não tendo sido perfeitamente identificada a origem dos depósitos, aplica-se o percentual de 8% sobre a receita omitida, percentual este que, aliás, é o menos gravoso para o contribuinte.

Em face de todo o exposto, voto pela manutenção da autuação do IRPJ.

#### **AUTUAÇÕES REFLEXAS. PIS, CSLL, COFINS**

Aplicam-se aos lançamento reflexos o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Como o lançamento de **IRPJ** foi considerado procedente, os lançamentos reflexos de **PIS, CSLL e COFINS** são, também, procedentes.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa