



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.000680/2011-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.917 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2019
Recorrente L M DA SILVA EMIDIO - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA DECORRÊNCIA. APLICAÇÃO.

Tratando-se de lançamento decorrente, qual seja, baseado nas mesmas infrações autuadas em outro processo, dito principal, cumpre aplicar no julgamento deste o princípio da decorrência, repercutindo a mesma decisão daquele quanto ao mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: i) por maioria de votos, rejeitar as propostas de sobrestamento e de diligência do Relator; e ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, votando pelas conclusões o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marco Rogério Borges, que também manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa.

Relatório

Tratam-se de Recurso Voluntário interposto face v. acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil que decidiu manter o Ato Declaratório de Exclusão do Simples Federal de 17/01/2011 que excluiu a contribuinte retroativamente até a data de 01/01/2007 até 30/06/2007, nos termos do artigo 9º, inciso II da Lei nº 9.317/96, artigos 13, 14 e 15, inciso IV, do mesmo normativo, devido a constatação de que a Recorrente ultrapassou o limite de receita bruta previsto em lei.

Para complementar o histórico fático dos autos, utilizo o relatório do v. acórdão recorrido.

Sustenta a fiscalização:

- 1) O contribuinte se constitui como firma individual e tem por atividade o Comércio a Varejo de Automóveis, Camionetas e Utilitários Usados.*
- 2) A ação fiscal foi iniciada, em 02/04/2009, em face da empresa LORIVAL EMÍDIO EPP, CNPJ nº 67.537.365/000120, quando foram solicitados vários elementos através de TERMO DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL Nº 00633/09/001. Inicialmente a ação fiscal havia sido direcionada para a verificação da movimentação financeira havida nas contas bancárias da empresa Lorival Emidio EPP.*
- 3) Que, no decorrer da ação fiscal constatou-se que a movimentação bancária da LORIVAL EMÍDIO EPP foi efetuada conjuntamente com as empresas NATÁLIA CRISTINA EMÍDIO ME e LM DA SILVA EMÍDIO EPP e que corresponderia ao faturamento das três empresas.*
- 4) Que restou constatado que no ano-calendário 2006 o sujeito passivo ultrapassou o limite de receita bruta permitido para as empresas optantes pelo Simples, motivo pelo qual, através do Ato Declaratório Executivo nº 03 de 17 de janeiro de 2011, o mesmo foi excluído do Simples no ano-calendário 2007. De acordo com o disposto no artigo 173, inciso I, combinado com o artigo 150 e § 4º, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, a fiscalização procedeu ao lançamento de ofício, na forma do artigo 142 do mesmo diploma legal, relativo aos fatos apurados no ano-calendário 2006.*
- 5) Que o contribuinte afirmou: a) que a movimentação financeira havida nas contas bancárias da fiscalizada fora efetuada conjuntamente com as empresas NATÁLIA CRISTINA EMÍDIO ME e LM DA SILVA EMÍDIO EPP; b) que do total de depósitos (R\$ 27.714.009,93) alguns valores devem ser excluídos, tais como operações em conta alheia, consignações, ressarcimentos de mídia, gastos com despachante e outros; c) que não há a possibilidade de segregar os valores depositados por empresa; d) que o faturamento proporcional da Lorival Emidio*

EPP na parte que lhe compete dos depósitos é R\$ 6.117.997,93; e) que a receita não tributada seria de R\$ 65.391,27.

6) Que o contribuinte Lorival Emidio EPP prestou vários esclarecimentos, porém, desacompanhados de documentação comprobatória, eis que não apresentou os Livros contábeis/fiscais e a respectivas Notas fiscais de todas as pessoas jurídicas que supostamente haviam efetuado a movimentação financeira, conforme suas assertivas. Sustenta que o Livro Diário/Razão do contribuinte Lorival Emidio EPP, apresentado em 17/04/2009, não continha a movimentação bancária.

7) Em 17/12/2009, 12/12/2009 e 29/01/2009, o contribuinte Lorival Emidio EPP apresentou parte dos documentos solicitados. Em 08/02/2010 e 01/03/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP foi cientificado dos Termos de Constatação e Intimação Fiscal N° 00633/09/007 e 008, tendo em vista que o mesmo não havia apresentado a documentação comprobatória da totalidade de suas assertivas prestadas em 19/11/2009. Em resposta ao Termo 00633/09/007 datada de 26/02/2010, através de seus procuradores legalmente habilitados, apresentou extenso arrazoado, contestando inicialmente a fiscalização baseada na movimentação financeira, reafirmou que a aludida movimentação fora efetuada conjuntamente com as empresas Natália Cristina Emídio ME e LM Da Silva Emídio EPP e que não há separação da movimentação bancária por empresa, sendo centralizada na Lorival Emídio EPP.

8) Que o contribuinte, até 26/02/2010, havia prestado várias assertivas mas ainda não havia apresentado a documentação comprobatória das mesmas, qual seja, a escrituração completa das empresas envolvidas, devidamente acompanhadas de suas respectivas notas fiscais, documentos comprobatórios das despesas com despachante e outros documentos. Em 12/03/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP, em resposta ao Termo 00633/09/008, reiterou a resposta apresentada em relação ao Termo 00633/09/008.

9) Que, visando esclarecer as informações prestadas pelo contribuinte Lorival Emidio EPP em resposta ao Termo 00633/09/007 e 008, a fiscalização cientificou o contribuinte, em 15/03/2010, quanto ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal n° 00633/09/009. Em 22/03/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP, em resposta ao Termo 00633/09/009, em breve síntese, "reiterou" as ressalvas levantadas na resposta ao Termo de Intimação anterior e informou que as Notas Fiscais estariam à disposição no domicílio da empresa situado na Rua Dominicio Pacheco e Silva, n° 1.328, Jd Lourdes, em Campinas e, apresentou um quadro demonstrativo contendo a numeração das Notas Fiscais das três empresas, referente ao ano-calendário 2006. Em 14/04/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP foi cientificado quanto ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal N° 00633/09/010. Em 27/04/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP, em resposta ao Termo 00633/09/010, reiterou novamente os vários esclarecimentos prestados anteriormente e informou que iria apresentar a documentação (Livros Fiscais, Notas Fiscais, etc) no dia 28/04/2010. Em 28/04/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP apresentou Livros e Notas Fiscais das três empresas (Lorival Emidio EPP, LM da Silva Emidio EPP e Natália Cristina Emidio ME). Em 07/05/2010 o contribuinte Lorival Emidio EPP foi cientificado quanto ao Termo de Constatação e Intimação Fiscal N° 00633/09/011. Em petição 21/05/2010 o

contribuinte Lorival Emidio EPP em resposta ao Termo 00633/09/011, apresentou a documentação comprobatória dos gastos com despachante.

10) Que, após análise da escrituração e das notas fiscais das empresas Lorival Emidio EPP, LM da Silva Emidio EPP e Natália Cristina Emidio ME, verificou-se que a soma do faturamento das três empresas estavam compatíveis com a movimentação bancária da Lorival Emidio EPP.

11) Que, visando dar continuidade à ação fiscal, em 05/07/2010, o contribuinte LM da Silva Emidio EPP, foi cientificado quanto ao Termo de Início de Ação Fiscal N° 00608/10/001, quando foram solicitados vários elementos e, principalmente, que a mesma convalidasse as assertivas prestadas na fiscalização levada a efeito em face de Lorival Emidio EPP. Em 22/07/2010 o contribuinte LM da Silva Emidio EPP apresentou esclarecimentos/documentos solicitados no Termo de Início e convalidou as informações prestadas na ação fiscal em face de Lorival Emidio EPP. Em 23/08/2010 o contribuinte LM da Silva Emidio EPP foi cientificado quanto ao Termo de Intimação Fiscal N° 00608/10/002. Em 08/09/2010 o contribuinte LM da Silva Emidio EPP apresentou esclarecimentos/documentos solicitados no Termo de Intimação Fiscal N° 00608/10/002. Em 18/10/2010 e 15/12/2010 o contribuinte LM da Silva Emidio EPP foi cientificado quanto aos Termos de Constatação e Continuidade de Ação Fiscal N° 00608/10/003 e 004, respectivamente.

12) Que o contribuinte LM da Silva Emidio EPP declarou que apurou a base de cálculo do Simples mediante a dedução do custo de aquisição dos veículos nos termos do artigo 5º da Lei 9.716/98; que, no entanto, tal redução da base de cálculo não é permitida ao Simples, por este ter regime jurídico próprio, não havendo disposição legal para qualquer redução da base de cálculo. Em verdade, da análise dos Livros e documentos apresentados, constatou-se que o contribuinte LM da Silva Emidio EPP teve um faturamento em 2006 de R\$ 13.594.768,61, valor superior ao declarado (R\$ 884.277,68) e, também superior ao permitido pela legislação de regência para permanecer no Simples no ano-calendário subsequente.

13) Que, o procedimento adotado pelo contribuinte LM da Silva Emidio EPP está equivocado, pois não há previsão legal para a apuração das receitas de acordo com o artigo 5º da Lei 9.716/98, para a apuração do Simples, eis que este regime (Simples) possui regras específicas, não se admitindo qualquer redução de sua base de cálculo (receita bruta), com exceção das vendas canceladas e dos descontos incondicionais. Aduz que o Simples Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte é um regime de tributação favorecido, instituído pela Lei nº 9.317, de 1996, com amparo no inciso IX, do artigo 170 e do artigo 179 da Magna Carta, tratando-se de um regime simplificado, com normas próprias e específicas, o qual visa uma tributação mais favorecida às microempresas e empresas de pequeno porte.

14) Quanto à base de cálculo, sustenta que a apuração do Simples deve ser efetuada através de uma alíquota única em função da receita bruta mensal, conforme dispõe o artigo 5º da Lei nº 9.317/96, não se permitindo qualquer exclusão à receita bruta, por força de disposição legal. Aduz que, no mesmo

sentido, dispõe o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 608 de 2006. Que a Instrução Normativa SRF nº 152/98, artigo 5º, não é aplicável para o Simples.

15) Com base no artigo 9º, inciso II da Lei nº 9.317/96, artigos 13, 14 e 15, inciso IV, do mesmo normativo, a fiscalização propôs a exclusão do contribuinte do regime do Simples Federal, com efeitos a partir de 01/01/2007, até 30/06/2007.

À fl. 12 foi exarado o Ato Declaratório Executivo nº 03/2011, promovendo a exclusão do contribuinte da sistemática do Simples Federal no período de 01/01/2007 a 30/06/2007.

Irresignado com o ato de exclusão, comparece o sujeito passivo aos autos, apresentando seu instrumento de manifestação de inconformidade de fls. 23/38, aduzindo, em síntese, o que segue:

II – DO DIREITO

1. NULIDADE – ATO EMITIDO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE

1) que o Ato Declaratório Executivo está assinado pelo Chefe do Serviço de Fiscalização, sem que tenha sido indicada a portaria de delegação, configurando nulidade quanto à expedição do ato, pois esta é privativa do Delegado da Receita Federal do Brasil;

2. DOS PARADOXOS! A TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES TORNOU-SE INFINITAMENTE SUPERIOR À TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO

2) a impugnante insiste na informação de que o Fisco atestou que a sua movimentação financeira está suportada pelo faturamento das empresas, de maneira que a suspeita da prática de omissão de receita, que havia determinado a abertura da fiscalização, foi afastada pela força das provas apresentadas pelo sujeito passivo; que a autuação dentro do Simples, tomando-se o valor de saída dos veículos, no final, ganha foros de penalidade; questiona o motivo pelo qual a fiscalização não excluiu a empresa do Simples e a tributou com base no lucro arbitrado; que, ao se lavrar Auto de Infração relativo ao ano-calendário de 2007, tendo sido excluída do Simples, é possível que a autuação seja implementada pelo lucro arbitrado, cujo crédito será infinitamente menor do que a exigência ultimada na sistemática do Simples; que se trata de absurdo, um paradoxo;

3) que o Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda no regime do Simples apresenta valor muito superior ao imposto calculado sob a sistemática do lucro arbitrado; que a opção pelo Simples não é incompatível com a adoção da regra do art. 5º, da Lei nº 9.716/98; que a impugnante rejeita a possibilidade da adoção do percentual de 38,4%, que teria como pressuposto que a consignação seria uma intermediação, uma vez que a consignação mercantil do art. 5º, da Lei nº 9.716/98, como o próprio nome indica, corresponde à genuína operação mercantil e não a uma prestação de serviço;

4) no tocante à receita aduz que “a receita declarada pela empresa foi de R\$ 884.277,68 e, num passe de mágica, sem que tenha um centavo de omissão, a receita tributada passou para a cifra estratosférica de R\$ 13.594.768,61”; que há que se considerar a regra de hermenêutica que impede interpretar a lei de forma a alcançar conclusão absurda, decretando-se a improcedência das exigências em questão;

3. NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 5º, DA LEI Nº 9.716/98. NÃO HÁ “BENEFÍCIO FISCAL”. DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO É MATÉRIA DE RESERVA LEGAL.

3.1 DA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS COM BERÇO CONSTITUCIONAL

5) que o regime do Simples não tem natureza de benefício fiscal, tratando-se de uma determinação constitucional que busca dar efetividade ao princípio da igualdade mediante uma discriminação positiva e plenamente justificada; que, sendo o Simples uma garantia constitucional, a interpretação de suas regras deve ser extensiva e não restritiva;

3.2 DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO É MATÉRIA DE RESERVA LEGAL

6) que no artigo 5º, parágrafo único da Lei nº 9.716/98, não há previsão para redução da base de cálculo, havendo a equiparação da atividade de compra e venda de veículos à operação de consignação; que a questão foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 152/98, que transcreve; que, portanto, na regulamentação do art. 5º, da Lei nº 9.716/98 ficou definido que na determinação das bases de cálculo será computada a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo usado; que a interpretação da Instrução Normativa SRF nº 152/98 definiu a base de cálculo nas operações realizadas com veículos usados;

7) que a definição da base de cálculo, justamente por ser o principal elemento na contextura da regra-matriz de incidência, é matéria de reserva legal, não podendo, assim, ser alcançada por mera interpretação, como fez a fiscalização; que a definição da base de cálculo do art. 5º, da Lei nº 9.716/98, não pode ser derogada por mera interpretação; que se trata de definição prévia a qualquer regime de tributação, sendo matéria vedada ao estratégico manejo do aplicador da lei;

3.3 INSTRUÇÃO NORMATIVA É ATO VINCULADO À LEI

8) transcreve o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 608/06; que a fiscalização apenas transcreveu o aludido artigo, não realizando a devida subsunção; que, no campo das possibilidades, é possível imaginar que tenha havido uma referência à expressão "redução de base de cálculo" citada no parêntese do § 1º, o que deixa nas entrelinhas o raciocínio oficial de que o art. 5º, da Lei nº 9.716/98, teria determinado tal redução; que a Lei em questão não determinou nenhuma redução de base de cálculo; que na IN/SRF nº 152/98 não está prevista qualquer redução de base de cálculo; tratando-se do reconhecimento das condições prevalentes no exercício da atividade de venda de veículos usados, que não é a única no ordenamento tributário;

9) que a alegação fiscal, segundo a qual a adoção da base de cálculo do art. 5º, da Lei nº 9.716/98, está autorizada apenas para as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, conforme dispõe a IN/SRF nº 152, de 1998, não procede, porque essa definição não pode ser dada por uma simples Instrução Normativa, na medida em que tal instrumento não pode restringir aquilo que o legislador não restringiu;

10) que a Instrução Normativa foi editada em 1998, quando estava no início a vigência do regime do Simples, da Lei nº 9.317/96, o que indica que esse regime ainda não tinha tradição entre os integrantes da Administração Tributária; que uma simples Instrução Normativa não pode ingressar no âmbito da definição da base de cálculo de qualquer regime de tributação, pois essa matéria é de reserva legal;

3.4 NÃO HÁ ANTINOMIA ENTRE A LEI Nº 9.716/92 E A LEI Nº 9.317/96 (LEI DO SIMPLES FEDERAL). PREVALÊNCIA DA LEI ESPECIAL SOBRE A GERAL.

11) que a fiscalização não conseguiu encontrar um artigo na Lei do Simples Federal (Lei nº 9.317/96) que desse respaldo à sua tese; que o artigo 5º da Lei nº 9.317/96 não tem o comando pretendido; transcreve o artigo; que a receita bruta mensal auferida representa a base de cálculo dos tributos; que, em se tratando de regra geral, deve ceder lugar a qualquer regra especial, como é o caso do art. 5º, da Lei nº 9.716/98 que, no tocante ao exercício da atividade de compra e venda de veículos usados, determina que a base de cálculo será correspondente à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo;

3.5 TRIBUTAÇÃO SUPERIOR AO DO LUCRO ARBITRADO

12) que, tomando-se como elemento comparativo o imposto de renda, vê-se que na forma heterodoxa de tributação dentro do Simples Federal há uma diferença abissal entre o Simples e o lucro arbitrado, que representa a tributação mais onerosa do nosso sistema legal;

3.6 SERIA O CASO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES?

13) que a tese da fiscalização somente teria sentido se tivesse excluído a empresa do Simples e ultimado a tributação pelo lucro arbitrado; que, de fato, se a tese é que no Simples não é possível haver base de cálculo especial, a consequência jurídica passível seria a exclusão da empresa daquele regime, nunca manter a empresa nesse regime, e desprezar o comando do art. 5º, da Lei nº 9.716/98;

3.7 NÃO HÁ UNIFORMIDADE DE ENTENDIMENTO SOBRE A MATÉRIA

14) que a fiscalização juntou algumas soluções de consulta com o entendimento por ela defendido; que a solução de consulta só vincula o próprio consulente; que não há uniformidade de entendimento, uma vez que há solução de consulta com entendimento contrário na matéria sob discussão, citando entendimento administrativo favorável à sua tese;

Isto posto, vêm os autos conclusos para julgamento.

Ato contínuo, a DRJ proferiu v. acórdão mantendo a exclusão da empresa do simples, registrando a seguinte ementa:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2007

LANÇAMENTO. ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO. COMPETÊNCIA. DELEGAÇÃO. INDICAÇÃO DA PORTARIA DE DELEGAÇÃO. NULIDADE. INCORRÊNCIA.

Descabe falar-se em nulidade do Ato Declaratório Executivo quando, no seu preâmbulo, está devidamente indicado o ato legal de outorga de delegação para sua expedição.

LANÇAMENTO. SIMPLES. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. HARMONIA DAS NORMAS SUBORDINADAS.

No que tange à determinação da base de cálculo às contribuições devidas ao Simples há que se respeitar o princípio da legalidade, aplicando-se, em relação a normas de hierarquia inferior à lei, a que tenha pertinência temática ao conteúdo normativo previsto em lei específica.

LANÇAMENTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ORDINÁRIO. PRODUÇÃO DE EFEITOS.

No período em que o contribuinte se manteve no Simples descabe falar-se na adoção de outro regime de tributação, dado que os efeitos da exclusão, no caso de superação da receita bruta limite ao Simples, somente se produzem no ano-calendário posterior.

EXCLUSÃO DO SIMPLES. OMISSÃO DE RECEITA.

Configura hipótese de exclusão do contribuinte do Simples Federal a verificação de omissão de receita, mediante adoção de base de cálculo indevida.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

Inconformada com o v. acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e possui os requisitos previstos na legislação, motivos pelos quais deve ser admitido.

O cerne da questão trata sobre aplicação, ou não, do artigo quinto da Lei 9.716/1998 que determina que a receita da Recorrente a ser tributada pelo Simples Federal deve ser a diferença entre o valor da compra do carro usado e o valor final de venda, sendo esta a correta receita bruta correta a ser exigida da contribuinte.

Este entendimento também pode ser verificado no v. acórdão proferido nos autos do processo administrativo 10830.001281/2011-60 no qual prevaleceu o seguinte entendimento do Relator:

Da base de cálculo

No mérito, a Recorrente alega que a autoridade lançadora e a DRJ não observaram que, como ela explora atividade de revenda de automóveis usados, deveria ser considerada a dedução dos custos de aquisição desses carros.

Mais precisamente, alega que a operação em questão deve ser equiparada à venda em consignação, nos termos do artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, verbis:

“Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados.

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

Esse dispositivo legal, porém, foi interpretado de forma contrária pela DRJ, que assim concluiu:

Vê-se que o normativo citado é restrito em sua aplicação às pessoas jurídicas cujo objeto social, declarado em seus atos constitutivos, seja a compra e venda de veículos automotores. O dispositivo permite a equiparação das atividades relativas às operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados à atividade de consignação.

No que tange às operações relativas a veículos usados, a Instrução Normativa SRF nº 152/98 prevê, in verbis:

Art. 2º Nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, o valor a ser computado na determinação mensal das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, pagos por estimativa, da contribuição para o PIS/PASEP e da contribuição para o financiamento da seguridade social COFINS será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 1º Na determinação das bases de cálculo de que trata este artigo será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 2º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata esta Instrução Normativa, é o preço ajustado entre as partes. (grifo nosso)

Verifica-se, portanto, que há sensível tratamento diferenciado aos contribuintes que atuem na área de vendas no varejo de veículos usados, permitindo-se que se

adote, como base de cálculo, a diferença entre o preço de aquisição e o preço de venda do mesmo veículo.

Contudo, a referida Instrução Normativa SRF nº 152/98, em que pese a disposição do artigo 2º, não contém regra geral a ser adotada por todos os contribuintes apenas considerando o caráter objetivo da atividade exercida. Com efeito, o artigo 1º da Instrução promove limitação subjetiva quanto ao destinatário da regra, conforme o regime de tributação a que se submeta o contribuinte. Dispõe, in 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.(grifo nosso)

Assim, considerando a máxima segundo a qual o direito não se interpreta aos pedaços, mas sim como um todo lógico sistemático, tem-se por óbvio que a regra do artigo 2º está umbilicalmente ligada à regra de limitação subjetiva do artigo 1º, isto é, a cláusula de redução da base de cálculo, enquanto aspecto qualitativo e quantitativo da hipótese de incidência encontra-se vinculada em caráter de prejudicialidade quanto à sua incidência à verificação do aspecto subjetivo da hipótese de incidência.

Em termos práticos, somente os contribuintes que preencham as condições do artigo 1º podem se utilizar da regra do artigo 2º. O contribuinte autuado é pessoa jurídica devidamente constituída que se dedica à atividade de venda de veículos usados, preenchendo em parte a regra do artigo 1º. Contudo, ao se submeter ao regime do Simples, não estando, portanto, sujeito à tributação sob a forma do lucro real, presumido ou arbitrado, acaba por se afastar do regramento previsto no artigo 1º, de forma a não poder se utilizar da regra do artigo 2º.

Nesse sentido, não procede a alegação de interpretação ampliativa, pois a interpretação declarativa é a única cabível, uma vez que o legislador expressamente, por omissão, excluiu os contribuintes optantes do Simples de tal tratamento diferenciado quanto à base de cálculo. Assim, o silêncio do legislador é eloquente, de forma a não permitir que a norma, no plano da sujeição passiva, se estenda a contribuinte expressamente por ela não abrangido. [...]

Pois bem. Do texto legal do artigo 5o da Lei nº 9.716/1998, lei especial, extrai-se que o legislador ordinário permitiu expressamente que as empresas vendedoras de veículos automotores equiparem, para efeitos tributários, a revenda como operação de consignação, o que lhe permite deduzir o custo de aquisição da base de cálculo tributária.

Nesses termos, uma vez caracterizada a operação de revenda de automóveis usados como atividade fim da contribuinte, esta possui o direito de se valer da regra tributária em questão.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, nenhuma restrição legal quanto à sistemática de tributação adotada pelo contribuinte que explore a

atividade de revenda de veículo usado. A equiparação desta atividade à operação de consignação mercantil, portanto, é plena e sem nenhuma condição.

O Legislador, ao equiparar a operação de revenda de automóveis à venda em consignação, excluiu intencionalmente o custo de aquisição do bem na grandeza passível de tributação, pouco importando o regime tributário adotado pelo revendedor.

A alegação segundo a qual a adoção da base de cálculo do art. 5º, da Lei nº 9.716/98 estaria autorizada apenas para as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, conforme dispõe a IN/SRF nº 152, de 1998, não se sustenta diante do princípio da legalidade, além de ter a mínima coerência e razoabilidade.

Ora, criar restrição não prevista no texto legal extrapola a função normativa de uma Instrução Normativa e, mais ainda, enseja vício de ilegalidade. Não pode uma mera IN restringir aquilo que uma lei específica não restringiu. O ordenamento jurídico proíbe essa tentativa.

A base de cálculo nas operações de revenda de veículos usados, portanto, corresponde à diferença entre o valor de sua alienação e o respectivo custo de aquisição, em razão da equiparação desta atividade à venda em consignação atualmente tratado no Código Civil Brasileiro (artigo 6931) como "contrato de comissão", conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, ainda que a empresa esteja inscrita no Simples.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO

Sendo assim, como também entendo que o artigo quinto da Lei específica 9.716/98 se aplica a revenda de carros, o valor da receita bruta a ser tributada no presente caso será alterado, podendo inclusive sustar sua exclusão do Simples Federal eis que a receita pode ficar dentro do limite legal, sendo necessário converter o julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal verifique e recalcule o valor da receita bruta apenas em relação a diferença entre o valor da compra e o valor da revenda.

Desta forma, devido a tal entendimento, antes de votar conclusivamente pela Exclusão ou não da Recorrente do Simples Federal, verifico a necessidade de se apurar qual é exatamente a receita a ser tributada e por tal motivo voto para converter o julgamento em diligência.

Em relação as alegações relativas a necessidade de arbitramento do lucro e do abatimento dos valores recolhidos pela Recorrente, entendo que são matérias a serem discutidas no processo administrativo que trata do lançamento de ofício e não nestes autos que trata apenas da exclusão do Simples Federal.

Pelo exposto e por tudo que consta processo nos autos voto por converter o julgamento em diligência nos termos do meu voto.

Entretanto fui vencido pelo colegiado que votou pelas conclusões entendendo que deve ser aplicada a regra regimental que determina a aplicação do auto de infração que tratou da infração de omissão de receita que ensejou o estouro de receita e o Ato de Exclusão da Recorrente do Simples Federal. (voto vencedor).

(assinado digitalmente)

Leonardo Luis Pagano Gonçalves - Relator.

Voto Vencedor

Marco Rogério Borges – Redator Designado

O i. relator propôs, como exposto no seu voto retro, pelo sobrestamento e diligência do presente processo. Contudo, o colegiado em análise da situação encontrável no mesmo, entendeu que não seria mais necessária tal proposta, conforme exposto abaixo, pelo que restou o i. relator vencido.

A matéria que exsurgiu nos debates é se o presente processo está intimamente vinculado ao decidido no processo nº 10830.001281/2011-60.

O presente processo envolve unicamente os efeitos da exclusão do Simples Federal do contribuinte, inerente ao período de 01/01/2007 a 30/06/2007, em virtude do mesmo ter sido autuado em relação ao ano-calendário de 2006 por omissão de receitas no processo administrativo fiscal nº 10830.001281/2011-60. Em decorrência desta autuação fiscal, o contribuinte ultrapassou o limite de receita bruta permitida para a opção para o Simples Federal, no entendimento da autoridade fiscal autuante.

Contudo, o processo administrativo nº 10830.001281/2011-60 foi julgado em turma ordinária deste CARF em sessão de 26/07/2018, acórdão 1201-002.303 da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Então, foi dado provimento ao recurso voluntário do contribuinte, nos seguintes termos do *decisum*:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Eva Maria Los e Lizandro Rodrigues de Sousa.

A ementa assim ficou consignada:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2006

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando forem observadas as disposições do artigo 142 do Código Tributário Nacional e os requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

ARBITRAMENTO DE LUCRO. POSTULAÇÃO COMO MATÉRIA DE DEFESA. IMPOSSIBILIDADE.

O arbitramento de lucros constitui método excepcional de tributação, cabível nas situações previstas em lei, não podendo ser utilizado como instrumento de defesa do sujeito passivo para elidir ou reduzir o imposto apurado na sistemática de tributação a qual está sujeito.

COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES. BASE DE CÁLCULO. DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE VENDA E O CUSTO DE AQUISIÇÃO.

A base de cálculo nas operações de revenda de veículos usados corresponde à diferença entre o valor de sua alienação e o respectivo custo de aquisição, em razão da equiparação desta atividade à venda em consignação, conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, ainda que a empresa esteja inscrita no Simples.

Diante destas circunstâncias demonstradas, ambos os processos (o presente (10830.000680/2011-11) que trata dos efeitos da omissão de receitas auauadas no ano-calendário anterior (2006), ou seja, exclusão do Simples Federal) e o de autuação fiscal de omissão de receitas do ano-calendário de 2006 (10830.001281/2011-60) estão umbilicalmente interligados, devendo o presente processo ser considerado decorrente do outro.

Tal questão está regada no art. 6º do anexo II do Ricarfé:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II - decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas;
e

III - reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão.

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

§ 4º Nas hipóteses previstas nos incisos II e III do § 1º, se o processo principal não estiver localizado no CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para a unidade preparadora, para determinar a vinculação dos autos ao processo principal.

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

§ 6º Na hipótese prevista no § 4º se não houver recurso a ser apreciado pelo CARF relativo ao processo principal, a unidade preparadora deverá devolver ao colegiado o processo convertido em diligência, juntamente com as informações constantes do processo principal necessárias para a continuidade do julgamento do processo sobrestado.

§ 7º No caso de conflito de competência entre Seções, caberá ao Presidente do CARF decidir, provocado por resolução ou despacho do Presidente da Turma que ensejou o conflito.

§ 8º Incluem-se na hipótese prevista no inciso III do § 1º os lançamentos de contribuições previdenciárias realizados em um mesmo procedimento fiscal, com incidências tributárias de diferentes espécies.

Para esclarecer a amplitude material do §1º deste artigo 6º, recorro aos excertos do voto do i. conselheiro André Mendes de Moura, relator do acórdão nº 9101-002.755:

Faço a distinção, amparado no conceito empregado pelo RICARF, valendo-se de exemplos.

Nos processos reflexos, há uma autuação fiscal principal, por exemplo, de IRPJ, acompanhada de reflexos de CSLL, PIS e Cofins, com base nos mesmos elementos de prova constituídos em um mesmo procedimento fiscal. No processo reflexo, a decisão do processo principal tem repercussão direta nos reflexos.

A vinculação por decorrência ocorre quando há obrigatoriamente um processo principal e demais processos acessórios, que tiveram origem a partir do processo principal. Tanto que se o julgamento do processo principal afastar a autuação, automaticamente os processos acessórios perdem o objeto. Por exemplo: (1) processo principal trata de exclusão do SIMPLES, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da exclusão da empresa do regime especial; (2) processo principal trata da suspensão ou perda de imunidade/isenção, e o acessório de auto de infração lavrado em razão da suspensão/perda do benefício; (3) processo principal trata de autuação fiscal que altera o ajuste anual do imposto, alterando a apuração de saldo negativo, e o acessório de declaração de compensação que se utilizou de saldo negativo que, em razão da autuação fiscal, teve seu valor diminuído ou extinto.

Na decorrência, duas são as características principais: (1) não é prático (para não dizer que é impossível) fazer o julgamento do processo acessório antes do julgamento do processo principal e (2) o decidido no principal tem repercussão

direta nos processos decorrentes. Qual a praticidade em julgar os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins se tais lançamentos tiveram origem em uma suspensão de imunidade ainda pendente de julgamento?

Na realidade, a vinculação por reflexão e decorrência tem muitas semelhanças, principalmente por disporem de um processo principal precisamente definido, e de processo(s) acessório(s) cujo julgamento tem uma estreita dependência com o principal.

Enfim, a conexão ocorre quando se tem um suporte fático X e um enquadramento legal Y que é idêntico, ou para vários sujeitos passivos (A, B, C, D, E ...), ou para o mesmo sujeito passivo em anos-calendário diferentes (AC1, AC2, AC3...). Naturalmente, são formalizados vários processos, mas as autuações fiscais (suporte fático e enquadramento legal) são as mesmas, diferenciando-se, em linhas gerais, o sujeito passivo e o ano-calendário.

Como exemplo, pode ser um auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, de uma mesma empresa, com os mesmos fatos e elementos de prova, formalizado em processos diferentes, cada qual para um ano-calendário (AC1, AC2, AC3 e AC4). Ou, o auto de infração de glosa de despesas, com o mesmo suporte fático, mas lavrado em face de empresas que desenvolvem a mesma atividade econômica e tiveram uma interpretação idêntica da legislação tributária, ou seja, processos com sujeitos passivos A, B, C, D e E. Ainda, processo de reconhecimento de direito creditório que se utilizou do crédito X para compensar débitos D1, D2, D3, D4 e D5, cada qual em um processo diferente.

O que se observa nos processos por conexão é que não há um processo que pode ser classificado como o principal. O julgamento pode ser dar em qualquer um dos processos. Pode ser julgado o processo AC3, sem prejuízo nenhum para os demais. Ou o processo contra o sujeito passivo D, ou o processo tratando da compensação do débito D2. Na realidade, os processos por conexão são aqueles que podem ser reunidos para julgamento em lotes, ou na sistemática dos repetitivos. Pode-se escolher qualquer um dos processos para julgamento, e aplicar a decisão para os demais. Tal procedimento, obviamente, não pode ser adotado para os reflexos ou decorrentes, tendo em vista a existência de um processo principal.

Dada e explicação acima dos conceitos envolvidos nos 3 tipos de processos vinculados - conexão, decorrência e reflexo, resta evidenciado que o presente processo é decorrente, nos termos o inciso III do §1º art. 6º do anexo II do Ricarf.

Sendo o presente processo decorrente, ele é acessório do principal, que no caso é o processo nº 10830.001281/2011-60.

Note-se que se ambos os processos - do presente processo e o principal - tivessem seguidos os mesmos passos processuais, deveriam ter sido julgados em conjunto, conforme a melhor prática processual. E se assim fosse, o julgado no processo decorrente teria a mesma sorte do processo principal.

Tal vinculação decisória decorre do chamado princípio da decorrência, consagrado neste Conselho, por razões lógicas e jurídicas. Não é dado a dois colegiados distintos

de igual hierarquia, proferir decisões distintas sobre os mesmos fatos e respectivos efeitos e/ou reflexos, cabendo um deles declinar da competência, nos termos do art. 6º do anexo II do Ricarf, ou por economia processual, adotar a mesma decisão anteriormente proferida, se for o caso.

Igualmente, cabe a aplicação da decisão quando proferida na mesma instância, ou seja, na competência das turmas ordinárias deste CARF, nos termos do §5º do art. 6º do anexo II do Ricarf:

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

Resta, portanto, quanto ao cerne da discussão aqui suscitada, DAR PROVIMENTO INTEGRAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, transpondo para a presente decisão os efeitos do acórdão 1201-002.303.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges

Declaração de Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges

Em que pese todos os fundamentos acima expostos no voto vencedor do qual fui designado como redator, verificando-se o acórdão 1201-002.303, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento em sessão de 26/07/2018, nos autos do processo administrativo nº 10830.001281/2011-60, cabe ressaltar, respeitosamente, que não acompanho com o ali decidido.

No acórdão supracitado, entendeu-se que no regime do Simples Federal, a venda de veículos usados se equipara à operação de consignação, aplicando-se a previsão legal do art. 5º da Lei nº 9.716/1998.

Entendo que a equiparação das operações de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, não se aplica às empresas tributadas pelo Simples Federal. A previsão legal contida no art. 5º da Lei nº 9.716/1998 é destinada às pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado.

O Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/1996, com amparo no art. 170, inciso IX da Constituição Federal, trata-se de um regime de normas próprias para empresas que optem por uma sistemática de tributação simplificada, que prevê a aplicação de alíquotas para apuração dos tributos e contribuições devidos, diretamente sobre a receita bruta das empresas

que, por estarem dispensadas da escrituração comercial, não efetuam a apuração do lucro real do período. Tais alíquotas são fixadas pela legislação em função do lucro presumível dessas empresas, com base nas vendas efetuadas.

Assim, não se mostra cabível a equiparação decidida no acórdão do processo n.º 10830.001281/2011-60, pois em se tratando de atividade de compra e venda de veículos, a receita bruta a ser considerada deveria ser o produto da venda a terceiros do veículo recebido, excluídas tão somente as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Para tanto, há vários precedentes desta matéria no CAREF. Exemplificando: acórdão n.º 103-23.516, sessão de 27/06/2008; acórdão 1101-001.615, sessão de 12/03/2014.

Assim, pelo exposto, apesar de no mérito contrapor ao decidido no processo principal, como julgo apenas o processo decorrente, resta aplicar os fundamentos acima elencados no voto vencedor.

Estes os argumentos que entendo serem necessários para esclarecer a minha posição.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges