



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

Processo n° 10830.001281/2011-60
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-002.303 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2018
Matéria SIMPLES - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente L M DA SILVA EMIDIO - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jose Carlos de Assis Guimarães, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em substituição ao conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado), Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa, Luis Henrique Marotti Toselli, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado em substituição à conselheira Ester Marques Lins de Sousa) e Eva Maria Los (Presidente em Exercício). Ausentes, justificadamente, os conselheiros Ester Marques Lins de Sousa e Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 46/96), que exigem tributos na sistemática do Simples Federal, referentes ao ano-calendário de 2006, em razão de apuração de omissão de receitas.

De acordo com o TVF (fls. 4/29), foi constatado que:

[...]

47 - Regularmente intimada a fiscalizada declarou (convalidou as assertivas prestadas na ação fiscal em face de Lourival Emidio EPP) 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.

48 - Entretanto, 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.

49 - Em verdade, da análise dos Livros e documentos apresentados, constatou-se que a fiscalizada 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.

III - DO DIREITO

50 - Para o ano-calendário 2006, tendo em vista o lançamento, aplicou-se os dispositivos legais constantes neste Termo de Verificação Fiscal e da Descrição dos Fatos e Enquadramentos Legais do Auto de Infração do SIMPLES.

IV- DA IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO NA REVENDA DE VEÍCULOS PRÓPRIOS

51- *Em petição protocolizada (fls. 906 verso a 913) em 26/02/2010, a empresa Lorival Emídio afirmou que as empresas do grupo exercem, de forma exclusiva, a comercialização de veículos usados, cuja atividade tem regime jurídico-tributário específico disciplinado pelo artigo 5º da Lei nº 9.716/1998:*

"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."

52 - *Também, informou que os depósitos bancários dessas empresas seriam cobertos pela receita declarada, tendo em vista a particularidade do regime tributário da Lei nº 9.716/98.*

53 - *Afirmou, também, que a receita tributada seria obtida pela diferença entre o valor da nota fiscal de venda e o valor da nota fiscal de entrada do veículo e que entende que, no ano de 2006, não haveria impedimento para a tributação pelo Simples, seguindo a apuração da receita pela regra do artigo 5º da Lei 9.716/98.*

54 - *Data Vênia, a fiscalizada está equivocada, 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.*

55 - *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.*

56 - *Trata-se de um regime simplificado, com normas próprias e específicas, o qual visa uma tributação mais favorecida às microempresas e empresas de pequeno porte, conforme preceitua seu artigo 1º:*

Capítulo I

Das Disposições Preliminares

"Art. 1º Esta Lei regula, em conformidade com o disposto no art. 179 da Constituição, o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de

pequeno porte, relativo aos impostos e às contribuições que menciona."

57- Por ser um regime simplificado, 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:

Seção II

Do Recolhimento e dos Percentuais

"Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:

§ 1º O percentual a ser aplicado em cada mês, na forma deste artigo, será o correspondente à receita bruta acumulada até o próprio mês.

§ 5º A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.

58 - Portanto, como bem se verifica no § 5º, o Simples não permite qualquer exclusão à receita bruta, por força de disposição legal.

59 - Assim, dispõe, no mesmo sentido, o artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 608 de 2006:

Receita bruta

"Art. 4º Considera-se receita bruta, para os fins de que trata esta Instrução Normativa, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 1- Ressalvado o disposto no caput, para fins de determinação da receita bruta apurada mensalmente, é vedado proceder-se a qualquer outra exclusão em virtude da alíquota incidente ou de tratamento tributário diferenciado (substituição tributária, diferimento, crédito presumido, redução de base de cálculo, isenção) aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, de que trata esta Instrução Normativa.

*60 - Com efeito, a Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, disciplinou que 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", na determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições ali compreendidos, "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."*

61 - Portanto, o artigo 5º da Lei nº 9.317/96 NÃO é aplicável para o Simples, pois este possui regime jurídico próprio. [...]

A empresa apresentou impugnação (fls. 1.374/1.394). Alega, em síntese, que:

(i) os Autos de Infração são nulos em face da inobservância do tempo fixado para a duração razoável da fiscalização;

(ii) que a fiscalização foi dirigida ao controle da movimentação financeira, a qual foi atestada como compatível com o faturamento das empresas;

(iii) que a tributação tornou-se infinitivamente superior à tributação pelo lucro arbitrado;

(iv) que a fiscalização não abateu os respectivos valores já recolhidos na sistemática do Simples e relativos ao mesmo período de apuração;

(v) que a fiscalização considerou como base de cálculo no Simples Federal o valor de saída dos veículos, sob o argumento de que não seria possível adotar a definição de receita dada pela Lei nº 9.716/98, o que não se sustenta; e

(vi) que, ao invés da fiscalização excluir o sujeito passivo do Simples, a manteve nesse regime, mas cobrou os tributos pelo valor de saída dos veículos, desconsiderando a regra contida no artigo 5º da Lei nº 9.716/98.

Em Sessão de 24/07/2012, a 6ª Turma da DRJ/CPS, por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, por meio de Acórdão de fls. 1.408/1.422, que restou assim ementada:

LANÇAMENTO. DURAÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. COMPLEXIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INCORRÊNCIA.

Descabe falar-se em nulidade do procedimento fiscal, e, por conseguinte, do ato administrativo de lançamento, quando o procedimento fiscal, além de devidamente amparado por Mandado de Procedimento Fiscal MPF, justifica, por sua complexidade, o decurso de tempo maior para sua realização.

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.

LANÇAMENTO. VALORES RECOLHIDOS ESPONTANEAMENTE. ABATIMENTO NO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É indevido o abatimento de valores recolhidos espontaneamente pelo sujeito passivo no caso do lançamento de contribuições decorrentes de receita bruta omitida.

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.

Cientificado da decisão de piso em 06/08/2012 (cf. AR de fls. 1.440), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 03/09/2012 (fls. 1.443/1.468), por meio do qual reitera as alegações de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço e passo a apreciá-lo.

Nulidade

O contribuinte visa o reconhecimento da nulidade da lavratura fiscal sob o argumento de que o procedimento fiscal durou tempo extraordinário, de forma a restar violado o preceito contido no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal de 1988.

Esse pleito, porém, não tem base em lei e deve ser desconsiderado, afinal a autoridade lançadora respeitou o prazo decadencial para constituição de créditos tributários.

Ademais, não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal federal, conforme Súmula CARF nº 11: *Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.*

Arbitramento

O contribuinte sustenta, ainda, que deveria a autoridade autuante ter efetuado o arbitramento do lucro, sob pena de macular o lançamento.

Razão não lhe assiste.

Digo isso porque o arbitramento constitui método de tributação facultativo e aplicável em face de impossibilidade de apuração direta do lucro, o que não se fez presente nessa situação.

Nesse caso concreto, a caracterização da omissão de receitas ocorreu pela apuração de diferenças da base de cálculo, correspondente ao abatimento do custo de aquisição de veículos para revenda.

E como determina o artigo 24, da Lei 9.249/1995:

*Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.
[...]*

Ademais, cumpre notar que restou consolidado na jurisprudência administrativa que não cabe ao contribuinte postular o arbitramento como matéria de defesa, visto que esse recurso é posto apenas a serviço da Fazenda Pública como instrumento de salvaguarda do crédito tributário, de acordo com os julgados abaixo mencionados:

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS - Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto. As diferenças existente entre as receitas registradas nos Livros Registros de Apuração do ICMS e as receitas informados na DIPJ, constitui omissão de receita passível de tributação. (Acórdão n. 1103-000.823. Data da decisão: 06/03/2013).

PROCEDIMENTO FISCAL. DESCLASSIFICAÇÃO DE ESCRITA E ARBITRAMENTO DE LUCROS Sendo a aplicação desses instrumentos prerrogativa da Fazenda Pública como salvaguarda do crédito tributário, não pode o contribuinte reclamar a aplicação para furtar-se ao pagamento do justo valor do imposto. (Acórdão n. 1401-001.410. Data da decisão: 05/03/2015).

Do abatimento de valores recolhidos pelo contribuinte

Sobre o argumento de ausência de abatimento de valores já recolhidos no Simples, assim se manifestou a decisão de piso:

O contribuinte propugna pela nulidade da lavratura fiscal sob o argumento de ausência de liquidez do lançamento, vez que a fiscalização não teria procedido ao abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte ao Simples Federal. Contudo, nada mais equivocado. Isto porque se trata de lançamento de contribuições devidas sobre parcela de receita bruta não declarada, isto é, sobre a qual não houve recolhimento espontâneo. Assim, caberia a alegação do sujeito passivo se a fiscalização estivesse cobrando contribuições recolhidas e não declaradas. Ao contrário, nos autos se cobram contribuições devidas, não declaradas e não recolhidas, não havendo que se computar os valores recolhidos novamente, pois estes já foram objeto de abatimento quando da receita declarada, uma vez que se lança a diferença de contribuição oriunda da diferença de base de cálculo adotada pelo contribuinte.

Nenhum reparo cabe à decisão recorrida, sendo correta a tributação na hipótese de apuração de receita omitida.

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 preenchem 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 eloqüente, 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.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

¹ Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.