



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.001281/2011-60
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.439 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado L M DA SILVA EMIDIO EPP

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

Ano-calendário: 2006

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob (relatora) que votaram por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão nº 1201-002.303, de 26/07/2018, recurso que está fundamentado no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

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.

O presente processo tem por objeto lançamento para exigência de tributos na sistemática do Simples Federal, relativamente ao ano-calendário de 2006.

A autuação fiscal foi motivada pelo fato de a contribuinte ter apurado 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.

Segundo o entendimento da Fiscalização, essa 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.

Ainda de acordo com a Fiscalização, 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.

Examinando a impugnação da contribuinte, a decisão de primeira instância manteve o lançamento.

Já a decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido) deu provimento ao recurso voluntário da contribuinte, entendendo que “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”.

Nesta fase de recurso especial, a PGFN suscita divergência, defendendo em síntese que o artigo 5º da Lei nº 9.716/1998 não pode ser aplicado às empresas optantes do Simples, conforme entendia a Fiscalização.

Alega, ainda, a recorrente que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, quando admitiu a equiparação prevista no art. 5º da Lei nº 9.716/1998, mesmo para empresa tributada pelo Simples.

O reconhecimento da alegada divergência jurisprudencial está embasado em parecer assim fundamentado:

Da divergência apontada

Aponta a Recorrente divergência de interpretação da legislação tributária em relação ao art. 5º da Lei nº 9.317/97 e a sua inaplicabilidade a equiparação em tela no âmbito da sistemática do SIMPLES.

Em relação a essa matéria, foram indicados como paradigmas não reformados: Os Acórdãos nº 1101-001.615 e nº 103-23.516, cujas ementas dispõem o seguinte:

Ementa do Paradigma 1- Acórdão nº 1101-001.615, no essencial:

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

Exercício: 2007, 2008

(...)

SIMPLES FEDERAL. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS. EQUIPARAÇÃO DO ARTIGO 5º, DA LEI N.º 9.716, DE 1998. INAPLICABILIDADE.

A equiparação das operações de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, não se aplica às empresas tributadas pelo SIMPLES Federal, que tenham por objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, as quais devem efetuar os recolhimentos dos tributos e contribuições devidos com base na receita bruta mensal apurada integralmente, ou seja, a receita bruta a ser considerada é o produto da venda a terceiros dos veículos, excluídas tão somente as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

(...)

Ementa do Paradigma 2- Acórdão nº 103-23.516:

Assunto: Simples Nacional

Exercício: 2002

Ementa: IRPJ - SIMPLES - OPERAÇÕES COM VEÍCULOS.

A equiparação das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, não se aplica às empresas tributadas pelo SIMPLES. Para estas, se não houver efetivo contrato de consignação por comissão, a operação deve receber o tratamento de mera compra e venda de

veículo, devendo ser utilizada, como base de cálculo do montante devido, relativo ao SIMPLES, a receita bruta mensal apurada integralmente.

IRPJ - DEPÓSITOS BANCÁRIOS NÃO ESCRITURADOS.

Na medida em que a contribuinte, ao ser intimada, atribuiu a origem dos valores creditados em suas contas bancárias a sua atividade de comercialização de veículos, demonstrando tal alegação por meio de documentação acatada pela fiscalização, mas não comprovando a escrituração dos valores totais das receitas auferidas, impõe-se a manutenção da autuação.

A Recorrente manejou o seu recurso, nos seguintes termos:

[...]

Do mesmo arcabouço jurídico

Ambos os julgados tratam de interpretar o art. 5º da Lei nº 9.317/97 a fim de saberem se o âmbito jurídico da equiparação em tela também se aplicaria à sistemática do SIMPLES e não somente às empresas que tributam pelo lucro real, presumido e arbitrado.

Da divergência constatada

A recorrente logrou êxito na demonstração da divergência.

Enquanto o Ac. Recorrido abraçou entendimento menos restritivo em relação à interpretação do art. 5º da Lei 9.716/97, de que a equiparação nele prevista não somente abarca as empresas do lucro real, presumido e arbitrado, mas também empresas optantes do SIMPLES, sendo assim cabível a equiparação lá prevista em relação às vendas de veículos usados às operações de consignação, mesmo nesta sistemática de tributação simplificada (Simples).

De outra banda, em sentido diverso, ambos os paradigmas adotaram o entendimento mais restritivo de que não seria possível fazer tal equiparação para as empresas que tributam pelo SIMPLES, "pois estas não podem deduzir o custo de aquisição do veículo para determinar o valor do pagamento mensal unificado, relativamente a operações que não sejam efetivamente de consignação" (Paradigma 1 e Paradigma 2), daí porque tal equiparação só estaria autorizada para as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, conforme dispõe a IN/SRF nº 152, de 1998.

Diante do exposto, OPINO por **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

A contribuinte foi cientificada do recurso especial da PGFN, e do despacho que deu seguimento a esse recurso, e ela não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Conheço do recurso, porque ele preenche os requisitos de admissibilidade.

Tenho como corretas as razões pelas quais o recurso especial foi admitido, relativamente à matéria em pauta.

Realmente, enquanto o acórdão recorrido entendeu que o art. 5º da Lei nº 9.716/1998 poderia ser aplicado às empresas optantes do Simples, os paradigmas números 1101-001.615 (Processo n. 10830.001279/2011-91) e 103-23.516 manifestaram entendimento exatamente oposto a este.

2. Mérito

O art. 5º da Lei nº 9.716/1998 possui a seguinte redação:

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.

O referido dispositivo serve para que as empresas que comercializam veículos usados possam deduzir o custo de aquisição desses veículos das bases de cálculo de determinados tributos administrados pela Receita Federal (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). A IN SRF nº 152/98 deixa isso bastante evidente:

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

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

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

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

(grifos acrescidos)

Quanto ao Simples, importante lembrar que se trata de um regime “opcional” de tributação favorecida, instituído pela Lei nº 9.317, de 1996, com amparo no art. 170, inciso IX, da Constituição Federal, com normas próprias para empresas que optem por uma sistemática de tributação mais favorecida e, principalmente, simplificada.

A sistemática simplificada consiste precisamente na aplicação de um coeficiente único (englobando vários tributos) sobre a receita bruta mensal da empresa, que foi assim definida pela Lei nº 9.317/1996:

Art. 2º. ...

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta 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, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Nesse contexto, a dedução de custos incorridos (no caso, referentes aos veículos usados adquiridos para revenda) não é compatível com o regime de tributação simplificada. O que a lei do Simples admite é apenas a exclusão (dedução) das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

A IN SRF nº 608/2006, que regulamentava o Simples à época dos fatos autuados, elucida bem o aspecto acima apontado:

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.

§ 1º 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.

(grifos acrescentados)

Realmente, não é possível usufruir cumulativamente de todos os benefícios fiscais ou tratamentos diferenciados previstos na legislação.

Se a sistemática do regime simplificado tivesse que abarcar as normas que tratam de isenções específicas, creditamento, reduções de base de cálculo, substituição tributária, diferimentos, etc., restaria bastante comprometida a simplificação na apuração dos tributos, e é esta a razão pela qual os benefícios obtidos com o Simples (que é opcional) excluem os outros previstos para as pessoas jurídicas que adotam os regimes normais de tributação.

Portanto, a base de incidência do Simples deve mesmo ser composta pelo total dos valores recebidos, sem a pretendida exclusão na base de cálculo.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer os valores autuados.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Fl. 7 do Acórdão n.º 9101-005.439 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10830.001281/2011-60

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, por força do artigo 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, a negar provimento ao recurso especial fazendário.

A interpretação que prevaleceu foi a de que a base de cálculo dos tributos federais, nas operações de revenda de veículos usados, deve corresponder à diferença entre o valor de sua alienação e o respectivo custo de aquisição, ainda que a empresa esteja inscrita no Simples Federal, em razão da equiparação desta atividade à venda em consignação pelo Legislador, sem qualquer restrição.

Com efeito, 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 independentemente do regime tributário adotado.

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, nenhuma restrição legal quanto à sistemática de tributação do 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 a adesão ou não ao regime de tributação simplificado pela empresa revendedora de automóveis.

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.

Ora, criar restrição não prevista no texto legal extrapola a função normativa de uma Instrução Normativa e, mais ainda, enseja vício de ilegalidade. Não poderia 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 693) como "contrato de comissão" -, conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, ainda que a empresa esteja inscrita no Simples.

Diante do exposto, o Colegiado votou por negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira acompanhou a I. Relatora em seus fundamentos e conclusões, para dar provimento ao recurso especial da PGFN, mantendo o entendimento assim expresso no voto vencido do Acórdão nº 9101-005.351, proferido na sessão de 3 de fevereiro de 2021:

O primeiro ponto em debate diz respeito à equiparação de vendas de veículos usados à consignação no regime do Simples Federal.

Esta Conselheira, à época julgadora da DRJ/Campinas, acompanhou o seguinte voto condutor da decisão de 1ª instância posteriormente confirmada no paradigma nº 103-23.516:

7. Inicialmente, cumpre registrar que, entre outras questões, a possibilidade de ingresso no SIMPLES de pessoas jurídicas que efetuem operações em consignação por comissão e operações a elas equiparadas, foi contemplada no Parecer Cosit nº 45, de 17/10/2003, mencionado pela própria impugnante e, sob este aspecto, assim ementado:

Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples

Ementa: POSSIBILIDADE DE INGRESSO NO SIMPLES. OPERAÇÕES EM CONSIGNAÇÃO POR COMISSÃO. OPERAÇÕES DE VENDA DE VEÍCULOS USADOS.

É facultado às pessoas jurídicas que realizem operações em consignação por comissão (contratos de comissão, arts. 693 a 709, do Novo Código Civil, Lei nº10.406, de 2002), e às a elas equiparadas, o ingresso no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), por não configurarem estas atividades mera intermediação de negócios.

Dispositivos Legais: Lei nº9.317, de 05 de dezembro de1996, art. 9º, XIII.

8. Contudo, não se discute, no presente processo, a possibilidade de opção da contribuinte pelo SIMPLES, nem a existência ou não de causa para sua exclusão. Trata-se, aqui, de exigência de tributos sobre receitas omitidas da escrituração, calculados pela sistemática do SIMPLES - regime de tributação a que estava submetida a pessoa jurídica, por opção, no período em que verificada a omissão. O litígio limita-se, portanto, à base de cálculo utilizada para determinação dos tributos devidos na sistemática do SIMPLES.

9. Quanto à omissão de receita, foi apurada com base nos valores dos créditos constantes de extratos bancários da empresa.

10. Como descrito no Termo de Verificação, a contribuinte, regularmente intimada a comprovar a origem dos valores depositados ou creditados em suas contas mantidas junto a instituições financeiras, apresentou documentação que permitiu à fiscalização constatar que tais valores são decorrentes do faturamento da empresa com a comercialização de veículos automotores, mas que este faturamento não foi escriturado no Livro Caixa, nem incluído na Declaração Anual Simplificada.

11. Opondo-se à receita apurada pela fiscalização, alega a impugnante que teria escriturado e recolhido tributos sobre a “*diferença resultante entre o valor da alienação e o custo de aquisição do veículo*”.

12. Acerca da questão, cumpre observar, primeiramente, que a Lei 9.716, de 26/11/1998, admitiu a possibilidade de equiparação de operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, a operações de consignação:

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.

13. E a Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, referindo-se 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”, estabeleceu que, na determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições ali aludidos, “*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.*”

14. Entretanto, como se depreende da legislação que rege a sistemática simplificada para cumprimento das obrigações tributárias, bem como das Soluções de Consulta emitidas pelos órgãos da SRF, a seguir identificadas, a possibilidade de equiparação das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, prevista no art. 5º da Lei 9.716/98 e Instrução Normativa 152/98, não se aplica, em princípio, às empresas tributadas pela sistemática do SIMPLES, pois estas não podem deduzir o custo de aquisição do veículo para determinar o valor do pagamento mensal unificado, relativamente a operações que são sejam efetivamente de consignação.

15. O SIMPLES é um regime de tributação favorecido, instituído pela Lei nº 9.317, de 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 mais favorecida e, principalmente, simplificada.

16. Tendo optado por tal regime e até que solicite a sua exclusão ou venha a ser excluída de ofício, a empresa se submete à sistemática própria do regime jurídico do SIMPLES, para o qual o art. 5º da Lei 9.317, de 1996, com a alteração do art. 3º da Lei 9.732, de 1998, prevê uma alíquota única determinada em função da receita bruta mensal.

17. Para determinação de tal receita bruta, deve ser considerado o valor das efetivas transações da pessoa jurídica, como definido no art. 2º, § 2º, da Lei 9.317/96 e nas Instruções Normativas vigentes a época dos fatos - § 3º, art. 2º da IN SRF 009, de 1999 e art. 4º da IN SRF 34, de 2001:

Lei 9.317/96

“Art. 2º

2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta 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, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

IN SRF 009/99

Art. 2º ...

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta 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.

IN SRF 34/2001

Art. 4º Considera-se receita bruta 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.

§ 1º 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.

§ 2º Para fins de determinação da receita bruta auferida, poderá ser considerado o regime de competência ou de caixa, mantido o critério para todo o ano-calendário.

18. E a natureza das transações da pessoa jurídica (se venda de bens ou prestação de serviços) deve estar demonstrada documentalmente.

19. Acerca da questão, Soluções de Consulta emitidas por Unidades Regionais da SRF, inclusive aquela invocada pela impugnante, expressam, em suas ementas, o seguinte:

SOLUÇÃO DE CONSULTA/SRRF/5ª RF/DISIT Nº 19, de 11 de agosto de 2005

Assunto: ... Simples

Ementa: OPÇÃO PELO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – SIMPLES. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES USADOS. RECEITA BRUTA – RECOLHIMENTO. A pessoa jurídica optante pelo Simples que tem como atividade a compra e venda de veículos automotores usados deve efetuar os seus recolhimentos com base na receita bruta mensal apurada integralmente. (*Grifou-se*)

SOLUÇÃO DE CONSULTA/SRRF/6ª RF/DISIT Nº 4, de 08 de janeiro de 2004

Assunto: ... Simples

Ementa: Simples. Opção. Possibilidade. Venda de veículos sob consignação. Base de cálculo dos pagamentos.

Empresas que vendem veículos sob consignação podem aderir ao Simples, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência.

A receita bruta da venda de veículo sob consignação integra a base de cálculo dos pagamentos pela sistemática do Simples. (*Grifou-se.*)

SOLUÇÃO DE CONSULTA/SRRF/9ª RF/DISIT Nº 303, de 30 de setembro de 2005

Assunto: ... Simples

Ementa: A pessoa jurídica que efetua a venda de veículos, em nome próprio, pode aderir ao Simples, pois tal atividade distingue-se das atividades de representação comercial, intermediação e corretagem. Esclareça-se que a equiparação das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716/1998 e a Instrução Normativa SRF nº 152/1998, não se aplica às empresas tributadas pelo Simples. Assim, caso não haja um efetivo contrato de consignação por comissão, a operação deve receber o tratamento de mera compra e venda de veículo, devendo ser utilizada, como base de cálculo do montante devido, relativo ao Simples, o valor total da receita constante das notas fiscais, que espelham o valor real das transações da pessoa jurídica. (Grifou-se. No mesmo sentido Soluções de Consulta/9º RF nºs 300, 301 e 302, todas de 30/09/2005)

SOLUÇÃO DE CONSULTA/SRRF/10ª RF/DISIT Nº 349, de 15 de outubro de 2004

Assunto: ... Simples

Ementa: Simples. Opção. Possibilidade. Venda de veículos sob consignação. Base de cálculo dos pagamentos.

A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, e comercialize-os sob consignação, pode aderir ao Simples, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência.

A diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do automóvel integra a base de cálculo do montante a ser pago pela sistemática do Simples. (Grifou-se)

SOLUÇÃO DE CONSULTA/SRRF/10ª RF/DISIT Nº 133, de 25 de agosto de 2006

Assunto: ... Simples

Ementa: Simples. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, e comercialize-os sob consignação, pode aderir ao Simples, desde que os contratantes preencham as condições previstas nos arts. 693 e 694 do Novo Código Civil (contrato de comissão mercantil) e demais exigências da legislação tributária. Nesse caso, a base de cálculo do valor relativo ao recolhimento unificado dos impostos e contribuições sociais abrangidos pelo Simples é a diferença verificada entre o preço de venda destacado em nota fiscal e o custo de aquisição constante da nota fiscal de entrada. (Grifou-se)

20. Do exposto, verifica-se que a Solução de Consulta SRRF/10ªRF/DISIT nº 349, de 15/10/2004, a qual a impugnante requer seja aplicada ao presente caso, refere-se expressamente à comercialização de veículo sob consignação - condição também presente nas demais Soluções de Consulta quando admitem, como base de cálculo, a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição do veículo.

21. Mas, no presente caso, embora descreva a fiscalização que a contribuinte apresentou “*cópias de diversas Autorizações para Transferência de Veículos, onde constam como adquirentes pessoas que figuram na relação, sendo possível a identificação do veículo, vendedor e comprador, data da operação e seu respectivo valor*” e “*cópias de diversas notas fiscais de vendas de veículos, emitidas por terceiros, em operações em que o interessado foi um intermediário,*

recebendo o pagamento do cliente final e pagando ao vendedor do veículo o valor da nota fiscal”, o que denota operações de intermediação, verifica-se também que, tanto no decorrer do procedimento fiscal como na fase de impugnação, foram apresentadas cópias de Instrumentos Particulares de Compra e Venda de Automóvel, em que a fiscalizada figura como comprador (fls. 1.259, por exemplo), e cópias de Recibo de Venda, em que figura como vendedor (fls. 1.226, por exemplo). Não foram apresentados contratos de comissão que comprovassem tratar-se de operações em consignação por comissão. Além disso, o próprio contribuinte informou à fiscalização, conforme Termo de Esclarecimentos de fls. 334, que, dentre os valores recebidos, *“encontram-se, inclusive alguns referentes a comercialização de veículos “zero quilometro”, em operações em que o cliente final pagava à empresa um valor bruto e este pagava à concessionária um valor já líquido do ganho da empresa com a intermediação”* – prática que não guarda relação com operações de venda de veículos usados em consignação.

22. Ademais, como visto acima, a Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, ao admitir a tributação somente da diferença entre valor da alienação e custo de aquisição, constantes de notas fiscais de venda e de entrada, referiu-se, especificamente, a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, não contemplando aquelas optantes pelo SIMPLES.

23. Portanto, a totalidade dos valores recebidos pela fiscalizada nas operações de compra e venda de veículos integra a base de cálculo para apuração dos valores devidos pela sistemática do SIMPLES. *(destaques do original)*

Posicionamentos divergentes estão pautados, principalmente, no Parecer COSIT nº 45, de 2003 – fundamento da decisão de 1ª instância proferida nestes autos e confirmada em sede de recurso de ofício – e na ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, que em seu art. 1º limitou a aplicação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, à *pessoa jurídica sujeita à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado* – nesse sentido o Acórdão nº 1201-002.303, orientado por voto do Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, contra o qual pende recurso especial interposto pela PGFN.

Quanto ao primeiro ponto, deve prevalecer o entendimento acima expresso, no sentido de que o Parecer COSIT nº 45, de 2003, apenas vedou óbices à opção ao Simples Federal pelas pessoas jurídicas que praticam a venda de veículos usados. Neste sentido, valem as considerações postas pelo ex-Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, em exame da íntegra do referido ato interpretativo:

Registro ainda que o raciocínio aqui desenvolvido trilha o mesmo caminho do que está consignado no Parecer COSIT Nº 45, de 17/10/2003 (fls. 76 a 90), e que também é adotado como fundamento deste voto:

22. Até a promulgação da Lei nº 10.406, de 2002, Novo Código Civil Brasileiro, o contrato de consignação por venda, na expressão de Rubens Gomes de Souza, ou contrato estimatório, como também é denominado, tinha sua definição deixada a cargo da doutrina. Consistia pois de modalidade de avença não tipificada em lei, o que certamente justifica o uso polêmico, se não muitas vezes impróprio, do termo.

(...)

24. Com efeito, doutrinadores há que defendem tratar-se de compra e venda sob condição suspensiva, ou seja, o tradens teria realizado uma venda ao accipiens sob a condição suspensiva de ulterior venda, por este, a um terceiro adquirente. Haveria então duas operações de compra e venda, uma do consignante ao consignatário, e outro do consignatário ao terceiro adquirente.

25. Outros, contudo, entendem estar diante de um contrato de compra e venda sob condição resolutória, ou seja, o tradens teria realizado uma

venda ao accipiens sob a condição resolutória de ulterior devolução da mercadoria, por este àquele, na hipótese de inocorrência de sua nova venda a um terceiro adquirente no prazo pactuado.

26. Se o contrato estimatório é compra e venda sob condição suspensiva ou sob condição resolutória, seria um absurdo considerar que a Lei nº 9.716, de 1998, a ele equiparou, para efeitos tributários, as operações de venda de veículos usados, conforme se demonstrará a seguir.

27. No âmbito do Direito Tributário, no que tange à tese da venda sob condição suspensiva, esse reconhecimento importaria apenas em deslocar o momento da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições federais incidentes, pois, enquanto numa operação de compra e venda sem estipulação de condição, reputam-se ocorridos os fatos geradores tão logo concluída a operação (CTN art. 116), numa compra e venda sob condição suspensiva, reputar-se-iam ocorridos os fatos geradores apenas no momento do implemento desta (CTN, art. 117, I). Só haveria alteração no aspecto temporal das hipóteses de incidência tributária, e em relação ao consignante, pois sob a ótica do consignatário sequer haveria tal alteração. Equivaleria a equiparar uma operação de compra e venda (efetuada pelo revendedor de carros usados) à mesma operação (vista como realizada por um consignatário), o que produziria os mesmos efeitos da situação real. Certamente que esta não é a intenção da lei, mas a de atingir as bases imponíveis das hipóteses de incidência (aspecto material), conforme ficou explicitado na Instrução Normativa regulamentadora.

28. No âmbito do Direito Tributário, o entendimento de que seria venda sob condição resolutória não teria também qualquer consequência, pois, se numa operação de compra e venda sem estipulação de condição, reputam-se ocorridos os fatos geradores tão logo concluída a operação (CTN art. 116), numa compra e venda sob condição resolutória, reputar-se-iam ocorridos os fatos geradores exatamente nesse mesmo momento (CTN, art. 117, II).

29. Assim, não merece acolhida a hipótese da equiparação das operações de veículos usados às do contrato estimatório, enquanto venda sob condição suspensiva ou resolutiva.

30. Apesar das opiniões em contrário de Amílcar de Araújo Falcão e Rubens Gomes de Souza, que entendem haver nas operações de consignação (contrato estimatório) duas operações de compra e venda, uma do consignante ao consignatário, e outro do consignatário ao terceiro, Pontes de Miranda, em Tratado de Direito Privado, Rio de Janeiro, Borsoi, 1962, vol. 39, p. 421, afirma tratar-se de obrigação alternativa:

(...)

33. Essa, aliás, a tese que imperou na Lei nº 10.406, de 2002, Novo Código Civil, ao regular a matéria em seu art. 534, o qual dispõe:

(...)

34. Nota-se que o artigo não parte da premissa de que o consignatário tem a livre disposição da coisa consignada. Ao contrário, fica ele autorizado a vender a coisa. O titular de um direito não fica autorizado a exercê-lo, simplesmente o exerce. Além disso, estabelece que a restituição da coisa é ato de vontade do consignatário. Dado que condição significa evento futuro e incerto, um ato de vontade dependente única e exclusivamente do consignatário não pode ser considerado como condição, por faltar-lhe o caráter de incerteza.

35. Ora não parece também que o legislador tenha equiparado às operações de consignação por vendas, ou contrato estimatório, enquanto obrigação alternativa do comerciante: de vender, comprar ou restituir.

Tais hipóteses nem sempre configuram hipóteses de incidência dos tributos e contribuições federais em comento, mormente as operações de compra e de restituição. Já quanto à alternativa da venda, a equiparação seria descabida pelos mesmos motivos já aduzidos nos itens 27 e 28 acima, que trataram da tese da venda sob condição suspensiva ou resolutória, haja vista que seria equiparar uma operação de venda a outra operação de venda, de preços idênticos, sem quaisquer efeitos sobre as bases de cálculo dos tributos ou contribuições federais incidentes.

36. Resta então a modalidade de consignação por comissão, ou contrato de comissão.

(...)

39. A equiparação das operações de venda de veículos usados às operações de consignação por comissão, ou simplesmente de comissão, teria, no âmbito do Direito Tributário, implicações no aspecto material das hipóteses de incidência dos tributos e contribuições federais incidentes sobre o faturamento ou sobre as bases estimadas, presumidas ou arbitradas. Isto porque a equiparação implicaria em considerar-se como receita do vendedor de carros não a integralidade da sua receita de venda mas o que seria a receita do comissário (a quem aquele se equipara), que nada mais é do que a comissão pelos serviços prestados. Entretanto, numa operação de compra e venda (atividade do objeto social das pessoas jurídicas em comento), não se dispõe de um valor de comissão, mas sim de receita de vendas e de custo de aquisição. Assim sendo, a única forma de viabilizar tal equiparação seria considerar que a diferença entre o valor da receita de venda e o valor do custo de aquisição do veículo equivale ao valor da comissão recebida na operação de consignação por comissão. E se pode concluir que foi este o sentido do vocábulo consignação utilizado pelo legislador ao tratar da equiparação ora em análise. (grifos acrescentados)

Finalmente, em relação ao caso sob exame, não entendo sejam pertinentes as conclusões da Solução de Divergência nº 4/11, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, que reconheceu o direito de opção ao Simples Nacional para as empresas que praticam a venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, distinguindo estas atividades da mera intermediação de negócios.

O problema relativo à opção pelo Simples Nacional, que nada tem a ver com a situação aqui tratada, abrange uma equiparação não contida na lei, para fins de vedação ao Simples, eis que a intermediação de negócios é atividade expressamente vedada.

Nesse passo, o posicionamento da COSIT foi no sentido de que o Fisco não poderia equiparar a atividade de consignação à mera intermediação de negócios, para obstar a opção pelo Simples.

Nestes termos, o fato de admitir-se que tais pessoas jurídicas optassem pelo Simples Federal não permite a inferência de que a base de cálculo para determinação dos valores a recolher na sistemática simplificada seria, necessariamente, a diferença entre os valores constantes na nota fiscal de venda e de aquisição do veículo usado.

A Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, por sua vez, encontra fundamento legal na legislação de regência do Simples Federal, que impõe o cálculo do recolhimento a partir da receita bruta mensal, assim considerado *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, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos*. Logo, se a legislação especial definiu coeficientes de recolhimento sob a premissa de sua aplicação sobre receitas sem dedução de custos, e não contemplou a equiparação semelhante à posteriormente trazida pela Lei nº 9.716, de 1998, correta a

interpretação fixada pela Receita Federal no referido ato normativo, limitando a aplicação desta sistemática aos regimes de tributação que contemplam a repercussão da dedução destes custos, mediante determinação das bases tributáveis a partir do resultado contábil ajustado – como é o lucro real – ou com coeficiente majorado para aplicação sobre base de cálculo minorada – como são o lucro presumido e o lucro arbitrado.

Válidos, portanto, os fundamentos assim expressos no paradigma nº 103-23.516:

Entretanto, como se depreende da legislação que rege a sistemática simplificada para cumprimento das obrigações tributárias, bem como das Soluções de Consulta emitidas pelos órgãos da SRF, a possibilidade de equiparação das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, prevista no art. 5º da Lei 9.716/98 e Instrução Normativa 152/98, não se aplica, em princípio, às empresas tributadas pela sistemática do SIMPLES, pois estas não podem deduzir o custo de aquisição do veículo para determinar o valor do pagamento mensal unificado, relativamente a operações que são sejam efetivamente de consignação.

Isto porque o SIMPLES é um regime de tributação favorecido, instituído pela Lei nº 9.317, de 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 mais favorecida e, principalmente, simplificada.

Assim, tendo optado por tal regime e até que solicite a sua exclusão ou venha a ser excluída de ofício, a empresa se submete à sistemática própria do regime jurídico do SIMPLES, para o qual o art. 5º da Lei 9.317, de 1996, com a alteração do art. 3º da Lei 9.732, de 1998, prevê uma alíquota única determinada em função da receita bruta mensal.

E, para determinação da receita bruta, deve ser considerado o valor das efetivas transações da pessoa jurídica, como definido no art. 2º, § 2º, da Lei 9.317/96:

Lei 9.317/96

"Art. 2º.

2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta 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, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."

De outro lado a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/DISIT nº349, de 15/10/2004, a qual a recorrente requer seja aplicada ao presente caso, que se refere à comercialização de veículo sob consignação - quando admite, como base de cálculo, a diferença entre o valor da alienação e o custo de aquisição do veículo, não pode ser utilizada no presente caso, uma vez que a recorrente não apresentou provas de que as operações a que alude se tratam de vendas em consignação, onde a comissão é o lucro da operação.

A própria recorrente informou à fiscalização, conforme Termo de Esclarecimentos de fls. 334, que, dentre os valores recebidos, "encontram-se, inclusive alguns referentes a comercialização de veículos "zero quilometro", em operações em que o cliente final pagava à empresa um valor bruto e este pagava à concessionária um valor já líquido do ganho da empresa com a intermediação" prática que não guarda relação com operações de venda de veículos usados em consignação.

Portanto, a totalidade dos valores recebidos pela fiscalizada nas operações de compra e venda de veículos integra a base de cálculo para apuração dos valores devidos pela sistemática do SIMPLES.

Em suma, embora a pessoa jurídica que exerça a atividade de revenda de veículos usados não possa ser equiparada àquelas que realizam operações em consignação por comissão para ter seu acesso ao Simples Federal vedado, o recolhimento simplificado

deve ser determinado a partir da receita bruta de revenda de veículos usados, sem dedução dos correspondentes custos.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA