



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.725588/2011-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.418 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 01 de fevereiro de 2023
Recorrente NATALIA CRISTINA EMÍDIO DIAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

LUCRO ARBITRADO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lucro da pessoa jurídica é arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária ou determinar o lucro real.

O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido.

LUCRO PRESUMIDO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Os lançamentos de CSLL, de PIS e de Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Autos de Infração – Lucro Presumido

Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$37.614,88 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado no regime de lucro arbitrado referente aos primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2007 e no regime de lucro presumido referente aos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2007, e-fls. 165-176:

0001 LUCRO PRESUMIDO

APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO

Aplicação incorreta do percentual de determinação do Lucro Presumido de 8% sobre as receitas tributáveis auferidas na atividade de comercialização de veículos (intermediação de negócios), quando o correto, para esta atividade, seria 32%, o que acarretou as diferenças a menor de IRPJ apurado e recolhido/declarado pela contribuinte [...].

Enquadramento Legal:

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2007 e 31/12/2007:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 518 e 519 do RIR/99 [...]

0002 RECEITAS DA ATIVIDADE

RECEITA BRUTA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS

Arbitramento do fulcro realizado com base receita bruta de prestação de serviços de intermediação de negócios (comercialização de veículos) [...].

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 532 do RIR/99

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

O Auto de Infração a título Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$16.881,68 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional apurado no regime de lucro arbitrado referente aos primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2007 e no regime de lucro presumido referente aos terceiro e quarto trimestres do ano-calendário de 2007, e-fls. 177-192:

0001 APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BC DA CSLL**APLICAÇÃO INDEVIDA DE PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA DA CSLL**

Aplicação indevida de percentual de determinação da base de cálculo presumida da CSLL [...].

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2007 e 31/12/2007:

Art. 37 da Lei n.º 10.637/02 Art. 2º da Lei n.º 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei n.º 8.034/90; art. 2º da Lei n.º 9.249/95; art. 29, inciso I, da Lei n.º 9.430/96; art. 20 da Lei n.º 9.249/95 com as alterações introduzidas pelo art. 22 da Lei n.º 10.684/03. [...]

0001 CSLL SOBRE RECEITAS ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CSLL**SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE ESCRITURADAS E NÃO DECLARADAS**

Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de prestação de serviços de intermediação de negócios (comercialização de veículos) [...].

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

Art. 2º da Lei n.º 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei n.º 8.034/90 Art. 2º da Lei n.º 9.249/95 Art. 29, inciso I, da Lei n.º 9.430/96 Art. 37 da Lei n.º 10.637/02 Art. 22 da Lei n.º 10.684/03.

O Auto de Infração a título Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$2.381,62 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional relativamente aos períodos de apuração dos meses de janeiro a junho do ano-calendário de 2007, e-fls. 198-202:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de prestação de serviços de intermediação de negócios (comercialização de veículos) [...].

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

Art. 8º, inciso I, da Lei n.º 9.715/98 Arts. 1º e 3º da Lei Complementar n.º 7/70 Arts. 2º, inciso I, e 9º da Lei n.º 9.715/98 Arts. 2º e 3º da Lei n.º 9.718/98

O Auto de Infração a título Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com a exigência do crédito tributário no valor total de R\$5.189,68 de tributo, juros de mora e multa de ofício proporcional relativamente aos períodos de apuração dos meses de janeiro a junho do ano-calendário de 2007, e-fls. 193-197:

0001 INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS

Arbitramento do lucro realizado com base receita bruta de prestação de serviços de intermediação de negócios (comercialização de veículos) [...].

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 30/06/2007:

Art. 8º da Lei n.º 9.718/1998 Art. 1º da Lei Complementar n.º 70/91; art. 2º da Lei n.º 9.718/98 Art. 3º da Lei n.º 9.718/98, com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Medida Provisória n.º 2.158- 35/01 e pelo art. 41 da Lei n.º 11.196/05.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado na ementa do Acórdão da 1ª Turma DRJ/SDR/BA n.º 15-46.333, de 04.04.2019, e-fls. 241-259:

ATO DECLARATÓRIO DE EXCLUSÃO (ADE). LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Nos termos da Súmula CARF n.º 77, a discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo de exclusão dos regimes simplificados de tributação não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.[...]

EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL. RITO PROCESSUAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

A lei n.º 9.317/96 estabelece que a exclusão de ofício do Simples Federal dar-se-á mediante Ato Declaratório Executivo - ADE, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo administrativo fiscal. Todavia, a possibilidade de discussão administrativa do ADE não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. [...]

EXCLUSÃO DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO. EFEITOS DA EXCLUSÃO. APLICAÇÃO DOS REGIMES DO LUCRO REAL TRIMESTRAL OU ARBITRADO.

A pessoa jurídica excluída do Simples Federal ou do Simples Nacional ficará sujeita ao recolhimento dos tributos devidos, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, de acordo com as normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

A falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal, dá ensejo ao arbitramento do lucro.

LUCRO PRESUMIDO OU ARBITRADO. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda, pelo lucro presumido ou arbitrado, aplica-se o percentual de 32% ou 38,4 %, respectivamente, sobre a diferença apurada entre o preço de venda do veículo usado e o respectivo custo de aquisição. [...]

LANÇAMENTO DO IRPJ. MESMOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando dos mesmos pressupostos fáticos que motivaram o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, como idêntica é a contestação, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à CSLL, PIS e a COFINS, em razão da relação de causa e

efeito existente entre as matérias, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso. [...]

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar IMPROCEDENTE a Impugnação para não conhecer da preliminar de nulidade e, no mérito, manter integralmente o crédito tributário de que trata o Auto de Infração relativo ao lançamento: do IRPJ, no valor de R\$ 17.092,97 (dezesete mil, noventa e dois reais e noventa e sete centavos); da CSLL, no valor de R\$ 7.680,90 (sete mil, seiscentos e oitenta reais e noventa centavos), do PIS, no valor de R\$ 1.065,98 (um mil, sessenta e cinco reais e noventa e oito centavos); e o da COFINS, no valor de R\$ 2.323,16 (dois mil, trezentos e vinte e três reais e dezesseis centavos); juntamente com os acréscimos legais correspondentes, inclusive a aplicação da Multa de Ofício 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que compõem o presente julgado.

Recurso Voluntário

Notificada em 10.05.2019, e-fl. 271, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 22.05.2019, e-fls. 273-286, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II. DO DIREITO

1. DAS RAZÕES QUE JUSTIFICAM O AFASTAMENTO DO ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES FEDERAL

Como bem explicou a decisão recorrida, a discussão a respeito do ato de exclusão do Simples Federal que gerou as autuações objeto do presente feito está se desenvolvendo no Processo Administrativo n.º 10830.720531/2011- 64. Como as indigitadas autuações estão fundadas nessa exclusão, a discussão dos créditos tributários constituídos nessas autuações está diretamente ligada a essa outra discussão, devendo, portanto, ser resolvida juntamente com essa.

Deveras, caso o inconformismo manifestado pela Recorrente no outro processo se revele procedente, todas as atuações decorrentes da indevida exclusão da Recorrente do Simples Federal deverão ser afastadas, inclusive as do presente feito.

Contudo, caso se entenda que o presente feito não deve ser decidido juntamente com o outro processo, a Recorrente, então, pede licença para apresentar as razões que justificam o afastamento da exclusão do Simples Federal, pois, sendo consideradas procedentes, implicarão a extinção dos créditos tributários constituídos em razão da exclusão.

1.1. DA INDEVIDA EQUIPARAÇÃO DA OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO MERCANTIL: NEGATIVA DE VIGÊNCIA AO ART. 5º DA LEI 9.716/98.

A legislação tributária federal, por força do art. 5º, da Lei n 9.716/98, equiparou a operação de compra e venda de veículos usados à operação de consignação. [...]

Primeiramente, para que possam ser compreendidos os efeitos dessa equiparação, a Recorrente pede licença para recordar o conceito de consignação, neste escopo como consignação mercantil, hodiernamente tratada sob o nome de Contrato Estimatório.

Sabe-se que o conceito de consignação mercantil, ou contrato estimatório, é conceito que deve ser buscado no Direito Civil, pois de lá emana. Neste foco, dispõe o art. 534, do Código Civil. [...]

Nota-se que na consignação mercantil, objeto do contrato estimatório, o consignante estabelece um valor e entrega um bem móvel ao consignatário que, por sua vez, se encarregará de efetuar a venda do bem e transferir ao consignante o valor previamente ajustado. Se o consignatário vender pelo exato mesmo valor que devia entregar ao consignante, não haverá receita do consignatário. Por outro lado, caso o preço de venda estipulado pelo consignatário seja superior àquele valor estabelecido pelo consignante, haverá receita do consignatário, que será equivalente à diferença entre o preço de venda por ele estabelecido e o valor estipulado pelo consignante.

Ilustrando, a receita advinda do contrato estimatório calcula-se de acordo com a seguinte equação: $(P - V = R)$.

Portanto, e por ser óbvio, é de se concluir que ao equiparar a compra e venda de carros usados à consignação (objeto do contrato estimatório),

determina-se que somente será receita a diferença entre o preço de venda e o valor de aquisição do automóvel. Ilustrando: $(P - V = R)$.

Deveras, o art. 5º, da Lei nº 9.716/98, ao determinar que, para fins tributários, as empresas que tiverem como objeto social definido em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos usados poderão equiparar suas operações à consignação mercantil, determinou-se também que a receita da atividade será calculada pela fórmula $(P - V = R)$, acima explicitada.

E mais, diferentemente do que a D. Autoridade Fiscal e o Órgão Julgador de primeira instância sustentam, o comando contido no dispositivo em foco não faz distinção quanto à sistemática sob a qual a empresa é tributada, devendo o dispositivo ser aplicado a toda e qualquer empresa que tenha como objeto social definido em seu ato constitutivo a compra e venda de veículos usados!

Ainda, para que não sobreviva dúvida quanto ao comando contido no tipo legal em discussão, convém destrinchá-lo [...].

1. O comando material contido nesta regra define a possibilidade de “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.”

2. O comando pessoal, ou seja, o sujeito a quem se destina, quem poderá praticar o comando material expresso no antecedente, são “As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores” Ilustres Conselheiros, o sujeito que poderá exercer a faculdade positivada pelo tipo legal acima transcrito é: Toda e qualquer pessoa jurídica, que tenha em seus atos constitutivos, objeto social definido como compra e venda de veículos automotores.

Qualquer restrição a esse sujeito LEGALMENTE DEFINIDO, que não for definida por LEI, de igual ou superior posição hierárquica, será ilegal e sua aplicação pelos agentes da Administração Pública será NULA!

Todavia, a D. Fiscalização, confirmada pela R. Decisão a quo, alicerçada em dispositivos contidos em Instrução Normativa, que é ato normativo hierarquicamente inferior, e que obrigatoriamente deve ter conteúdo vinculado à Lei, entendeu que a regra contida no art. 5º da Lei nº 9.716/98 não se aplica às empresas optantes pelo então Simples Federal.

O fundamento dessa absurda tese é o de que o art. 1º da IN/SRF nº 152/98, regulando o art. 5º, da Lei nº 9.716/98, ao não fazer referência às empresas optantes

pelo Simples, seria aplicável apenas às empresas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado.

Entretanto, a teoria utilizada para definir a incorreta base de cálculo da atividade da Recorrente, gerando a suposta superação dos limites de receita do Simples Federal, não resiste aos mais óbvios testes jurídicos, como se verá nos tópicos subsequentes.

1.2. INSTRUÇÃO NORMATIVA NÃO PODE CRIAR RESTRIÇÃO NÃO CONTIDA NA LEI

A D. Fiscalização e a R. Decisão a quo afirmam que o dispositivo do art. 5º da Lei nº 9.716/98 não se aplicaria ao caso da Recorrente por força do seguinte dispositivo, previsto na IN/SRF nº 152/98: [...].

Em síntese, a Órgão Julgador a quo alega que o comando contido neste dispositivo seria uma “limitação subjetiva”, que impediria o art. 5º da Lei nº 9.716/98 de ser direcionado àquelas pessoas jurídicas optantes pelo Simples.

Diversas são as fragilidades dessa conclusão!

A mais nítida e grosseira delas reside no fato de simplesmente não haver sequer um esboço de restrição que se assemelhe a essa no texto legal art.

5º da Lei nº 9.716/98. Como visto, o dispositivo da lei é claro ao estabelecer que poderá ser feita aquela equiparação por **TODAS AS PESSOAS JURÍDICAS** que tiverem a atividade compra e venda de veículos usados registrada em seus atos constitutivos.

De forma indevida e abusiva, a D. Autoridade Fiscal fez as vezes do legislador ao criar restrição, ou “limitação subjetiva”, que não estava prevista em Lei. Simplesmente não existe Lei que defina a impossibilidade do optante pelo Simples fazer a equiparação definida pelo art. 5º, da Lei nº 9.716/98.

E mais, ainda que se queira atribuir razão a essa absurda interpretação, o que se admite apenas para encaminhar o debate, o regime do simples, de forma alguma, pode ser colocado na mesma esteira das formas de apuração do lucro para fins do IRPF e da CSLL! É o que será pormenorizadamente tratado no item abaixo.

1.3. O ARTIGO 5º DA LEI 9.716/98 TRATA DA DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO E NÃO DE INCENTIVO FISCAL. DEFINIÇÃO DE BASE DE CÁLCULO É MATÉRIA DE RESERVA LEGAL.

Num dos seus pontos principais, a tese fiscal embasa-se no entendimento de que o art. 5º da Lei nº 9.716/98 criou um benefício fiscal consistente na exclusão da receita bruta do valor do veículo adquirido. Isto não é correto.

Contudo, no referido dispositivo legal, não há previsão para redução da base de cálculo. Houve, apenas, a equiparação da atividade de compra e venda de veículos à operação de consignação que, por sua vez, tem o condão de determinar a receita da operação como sendo a diferença entre o valor de compra e o preço de venda dos veículos. No caso, a lei simplesmente reconheceu a realidade praticada no mercado de venda de veículos usados. Se o artigo 1º da IN 152/98 avançou o sinal, criando restrição não contida na lei 9.716/98, o seu artigo 2º bem definiu a apuração da base de cálculo dos tributos na venda de veículos usados [...].

Vê-se, portanto, que 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. Vale dizer: o art. 5º sob destaque, na interpretação da Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, DEFINIU A BASE DE CÁLCULO das operações realizadas com veículos usados.

Por mais esforço que se faça, não é possível alcançar a leitura feita pela Fiscalização e pela r. decisão recorrida no sentido de que a Lei 9.716/98, secundada pela IN 152/98, teria criado um incentivo fiscal.

Não há benefício algum, a regra do art. 5º da Lei 9.176/98 tão somente determinou a base de cálculo para as operações com veículos usados, que, por conta da equiparação às operações de consignação, será representada pela fórmula ($P - V = R$), em que a receita será igual à diferença entre o preço de venda e o valor de aquisição.

Ora, não é preciso se alongar nas explicações para asseverar que a definição da base de cálculo, justamente por ser o principal elemento na contextura da regra-matriz de incidência⁵, é matéria de reserva legal, não podendo, assim, ser vulnerada por mera interpretação, como fez o ilustre Autuante, sob a justificativa de que o art. 5º, da Lei nº 9.716/98 teria criado incentivo. Legislou! E como legislador substituto fulminou o citado art. 5º.

Em tese, o art. 4º da IN/SRF nº 608/06 daria apoio para a tese levantada. [...]

Contudo, o referido apoio não se sustenta!

Deveras, como ressaltado anteriormente, a Lei em questão não determinou nenhuma redução de base de cálculo. Com efeito, o § 1º, da IN/SRF nº 152/98, diz que “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”. Está dito, portanto, pela aludida Instrução Normativa que a base de cálculo será correspondente à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo. Não está prevista qualquer redução de base de cálculo. Trata-se do reconhecimento das condições preexistentes no exercício da atividade de venda de veículos usados, que não é a única no ordenamento tributário. Basta lembrar do caso das agências de propaganda.

E mais: a definição da base de cálculo do art. 5º da Lei nº 9.716/98 não pode ser derogada por mera interpretação. Além disso, essa definição é prévia a qualquer regime de tributação, sendo matéria vedada ao estratégico manejo do aplicador da lei.

1.4. REGIME DE RECOLHIMENTO DO SIMPLES NÃO REPRESENTA MODALIDADE AUTÔNOMA DE APURAÇÃO DE LUCRO. SEGUE A FORMA DO LUCRO PRESUMIDO. TAMBÉM NÃO É VEÍCULO DE INSTITUIÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL.

Como visto anteriormente, tanto a D. Fiscalização quanto as n. Autoridades Julgadoras de primeira instância, fazendo interpretação isolada e equivocada da regra contida no art. 1º, da IN/SRF 152/98, sobrepondo-a ao texto legal, defendem que a determinação da base de cálculo trazida pelo 5º, da Lei nº 9.716/98, está autorizada apenas para as empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado. Não é verdade: na lei não há esta restrição. Isto representa uma criação autônoma do artigo 1º da IN SRF 152/98.

Inicialmente, para entender a absurdez dessa afirmação, é necessário que se busque o conceito do método de recolhimento do Simples. O regime simplificado de recolhimentos do Simples tem berço constitucional. Seu conceito, portanto, extrai-se da Carta Maior como sendo um regime de recolhimento tributário simplificado com o escopo de promover o equilíbrio através da desburocratização e desoneração excessiva das microempresas e empresas de pequeno porte.

Ainda nesta direção, uma vez estabelecido o conceito da sistemática do Simples, pergunta-se: É possível que se insira essa sistemática dentro do gênero

“formas de apuração do lucro”, como pretende incluir o Fisco e a r. decisão recorrida? E mais: a lista contida na IN 152/98 é exaustiva ou exemplificativa?

A referida Instrução Normativa, pede-se licença para insistir, diz que a base de cálculo da operação de revenda de veículos usados será a diferença entre os valores de venda e de compra, para “A pessoa jurídica sujeita à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado”.

Nesta lista, de forma expressa, não consta o Simples. Entretanto, isto não autoriza concluir, como fez o Fisco, que a enumeração da referida Instrução seja exaustiva e com força para impedir a adoção da Lei nº 9.716/98 para as empresas do Simples, sob pena de haver desrespeito à hierarquia das normas, uma vez que a Lei 9.716/98 não fez referência a nenhum regime ou sistemática de apuração do lucro.

Além disso, especificamente quanto à forma de apuração do lucro, é preciso considerar o Simples não representa uma quarta forma de apuração, pois no seu interior a apuração do lucro e da base de cálculo da contribuição também é presumida, assim como ocorre no Lucro Presumido.

Vale dizer, dentro do Simples, existe a apuração presumida do lucro e da contribuição social sobre o lucro, em igualdade de condições com a sistemática do lucro presumido.

Não há, portanto, nenhuma incompatibilidade entre o Simples e regra do art. 5º da Lei 9.716/98.

A r. Decisão de primeira instância não captou essa realidade.

Porém, sob hipótese alguma se pode aceitar essa conclusão. Se de fato se quiser definir o método de apuração do lucro dentro da sistemática do Simples, é ele nada mais do que a aplicação de uma espécie de presunção, subsumindo-se, logo, ao que chamam de Lucro Presumido.

E mais, é tão absurdo equiparar o Simples às formas de apuração do lucro das empresas que deixaram de lado o fato de que dentro de sua sistemática são recolhidas até mesmo verbas de natureza trabalhista. Repetindo, o Simples não é unicamente forma de apuração de lucro!

Portanto, também sob este enfoque, conclui-se que jamais o art. 1º, da IN/SRF 152/98 proibiu as empresas comerciantes de carros usados tributadas pelo Simples de determinarem sua base de cálculo pela diferença entre os valores de entrada e de saída dos veículos.

1.5. DO APOIO DA JURISPRUDÊNCIA À TESE DEFENDIDA PELA RECORRENTE [...]

2. DA RAZÃO QUE JUSTIFICA O AFASTAMENTO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FORMALIZADOS PELOS AUTOS DE INFRAÇÃO DO PRESENTE FEITO

Os créditos tributários formalizados no presente feito decorrem da exclusão da Recorrente do Simples Federal. Em caso de afastamento dessa exclusão, ela passa a ter o direito de ser tributado no âmbito do Simples Federal, impondo a extinção dos créditos tributários formalizados mediante a adoção de outro regime de tributação.

Com efeito, essa providência é que deverá adotada em relação aos créditos tributários relativos a IRPJ, CSL, PIS e COFINS tratados no presente feito, não prevalecendo a exclusão do Simples Federal promovida pelo Fisco Federal e que gerou a constituição desses créditos.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

III. DO PEDIDO Diante do exposto, a Recorrente pede que:

a) o presente feito seja julgado conjuntamente com o Processo Administrativo n.º 10830.720531/2011-64, em que está em discussão o ato de exclusão do Simples Federal que gerou os créditos tributários tratados no presente feito. Deveras, caso pleito manifestado pela Recorrente no outro processo se revele procedente, todas as atuações decorrentes da indevida exclusão da Recorrente do Simples Federal deverão ser afastadas, inclusive as do presente feito;

b) sendo acatado ou não o pedido anterior, o seu recurso seja recebido e provido, a fim de reformar a r. decisão de primeira instância para, reconhecendo que a exclusão da Recorrente do Simples Federal deu-se indevidamente, afastar os créditos tributários formalizados em decorrência dessa exclusão.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, e-fl. 188, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Julgamento em Conjunto

A lide instaurada nos presentes autos é julgada em conjunto com o processo n.º 10830.720531/2011-64 na sessão do dia 01 de fevereiro de 2023.

Nulidade do Auto de Infração e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Os Auto de Infração foram lavrados por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu os atos revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente, inclusive com base no princípio da persuasão racional previsto no art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. A Recorrente foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Simplex Federal - Excesso de Receita Bruta Anual

A Recorrente insurge-se contra exclusão do Simplex Federal constante no processo n.º 10830.720531/2011-64.

Consta no processo n.º 10830.720531/2011-64 que o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido pertinente ao cumprimento das obrigações tributárias, principal e acessória é aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte. Elevada à condição de princípio constitucional da atividade econômica essa orientação normativa fiscal orienta os entes federados visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações tributárias (art. 170 e art. 179 da Constituição Federal).

A Lei n.º 9.317, de 05 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte e institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simplex Federal vigorou até 30.06.2007.

A pessoa jurídica que preenche as condições legais realiza a opção irretratável para todo o ano-calendário por meio eletrônico no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia. Na hipótese do início de atividade a opção é exercida nos termos legais. A optante deve efetivar o pagamento do valor devido determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas sobre a base de cálculo, ou seja, receita bruta auferida no mês, bem como apresentar a RFB anualmente declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais com natureza de confissão de dívida.

A manifestação unilateral da RFB deve ser formalizada por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade. Para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente (art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965 e Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

A exclusão é feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes. Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória no caso de incorrer em qualquer das situações de vedação ou em condutas incompatíveis o procedimento é efetivado de ofício mediante emissão de ato próprio pela autoridade competente. A pessoa jurídica excluída do Simples Federal sujeita-se, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 9º, art. 15 e art. 16 da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996).

A Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, determina:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica: [...]

II - na condição de empresa de pequeno porte que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais); [...]

§ 1º Na hipótese de início de atividade no ano-calendário imediatamente anterior ao da opção, os valores a que se referem os incisos I e II do *caput* deste artigo serão, respectivamente, de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) e R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) multiplicados pelo número de meses de funcionamento naquele período, desconsideradas as frações de meses. [...]

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito: [...]

IV - a partir do ano-calendário subsequente àquele em que for ultrapassado o limite estabelecido, nas hipóteses dos incisos I e II do art. 9º. [...]

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Consta no Ato Declaratório Executivo DRF/Campinas/SP nº 4, de 17.01.2011, com efeitos no período compreendido entre 01.01.2006 a 30.06.2007, e-fl. 21, motivado nos fundamentos de fato e de direito indicados:

Art. 1º - Fica excluída do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES (Lei 9317/96). para no período compreendido entre 01/01/2006 e 30/06/2007, a empresa abaixo identificada, pela ocorrência da situação excludente conforme a seguir:

Razão Social	NATALIA CRISTINA FM1010 ME
CNPJ:	07.792.580/0001-46
Endereço:	Rua Artur Leite de Ramo Jr, 111 - Jardim do Lago - Campinas - SP - 13 050 032
Descrição da o- Inação excludente:	Na condição de microempresa auferiu receita bruta superior a R\$ 240.000,00, bem como superior a R\$ 2.400.000,00, limite previsto para as empresas de pequeno porte, no ano calendário 2006
Período Excluído	01/01/2006 a 30/06/2007
Fundamento legal da exclusão	Inciso I e II do Art. 2º; Inciso I e II do Art. 9º; Alíneas “a” e “b” do Art. 13, Inciso I do Art. 14 e Inciso III do Art. 15 da Lei nº 9.317, de 05/12/1996.

Art. 2º - A exclusão do SIMPLES surtirá os efeitos previstos nos artigos 15 e 16 da Lei nº 9.317, de 1996, e suas alterações posteriores.

Art. 3º - Poderá o contribuinte, dentro do prazo de trinta dias deste Ato Declaratório Executivo, manifestar sua inconformidade, por escrito, assegurados o contraditório e a ampla defesa, nos termos do Artigo 196, parágrafo único do RIR/99, relativamente ao procedimento acima. à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas.

Art. 4º - Não havendo manifestação no prazo previsto no artigo anterior, a exclusão do SIMPLES tomar-se-á definitiva.

Dado que a Recorrente iniciou suas atividades em 11.01.2006, e-fls. 270, a exclusão do Simples Federal produz efeito a partir de 01.01.2006, quando a Recorrente fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, nos termos expressamente contidos na legislação tributária. Esta consequência decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Para fins argumentativos, cabe trazer a inteligência do Recurso Especial Repetitivo STJ nº 1124507/MG, que em relação ao Simples Federal assim se pronuncia:

O ato de exclusão de ofício, nas circunstâncias previstas pela lei como impeditivas de ingresso no sistema SIMPLES, em verdade, substitui obrigação do próprio contribuinte de comunicar ao fisco a superveniência de umas das situações excludentes.

De forma que, não o fazendo a pessoa jurídica contribuinte, é dado ao fisco o direito de proceder à exclusão por iniciativa própria, no momento em que detectar a ocorrência da situação excludente.

Por isso mesmo, por se tratar de situação excludente que já era de conhecimento do contribuinte, é que a lei tratou o ato de exclusão como meramente declaratório, permitindo a retroação de seus efeitos à data de um mês após a ocorrência da circunstância ensejadora da exclusão.

De fato, no momento em que opta pela adesão ao sistema de recolhimento de tributos diferenciado, pressupõe-se que o contribuinte tenha conhecimento das situações que impedem sua adesão ou permanência nesse regime.

Assim, admitir-se que o ato de exclusão em razão da ocorrência de uma situação que poderia ter sido comunicada ao fisco pelo próprio contribuinte apenas produza efeitos após a notificação da pessoa jurídica seria permitir que ela se beneficie da própria torpeza, mormente porque em nosso ordenamento jurídico não se admite descumprir o comando legal com base em alegação de seu desconhecimento.

É nesse sentido, admitindo a possibilidade de conferir efeitos retroativos ao ato de exclusão do regime tributário SIMPLES, caso a Administração constate que a empresa optante não preenche os requisitos legais para a permanência no sistema, a reiterada jurisprudência desta Corte, conforme se depreende dos precedentes [...].

Logo, o Ato Declaratório Executivo DRF/Campinas/SP n.º 4, de 17.01.2011, e-fl. 21, deve ser mantido, em virtude de lei.

Lançamento de Ofício

A Recorrente discorda dos lançamentos de ofício.

A pessoa jurídica pode determinar o IRPJ ou a CSLL com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário nas condições de tempo, lugar e forma previstos no art. 34 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e nos art. 2º e art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Especialmente sobre o lucro arbitrado, a Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, determina:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. [...]

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando: [...]

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

Especificamente sobre o lucro presumido, a Lei n.º 9.249, de 29 de dezembro de 1995, prevê:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...]

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

- a) prestação de serviços em geral, [...];
- b) intermediação de negócios; [...]

Art. 16. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta, quando conhecida, dos percentuais fixados no art. 15, acrescidos de vinte por cento. [...]

Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida

na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, prevê:

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. [...]

Art. 27. O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei;

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período. [...]

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71.

Para análise da matéria, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 59

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Sobre a apuração da receita bruta da pessoa jurídica que exerce a atividade econômica de compra e venda de veículos automotores, a Instrução Normativa SRF n.º 152, de 16 de dezembro de 1998, que vigorava à época da ocorrência do fato gerador, determina:

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.

No que se refere às infrações fiscais, o Decreto n.º 3000, de 26 de março de 1999, determina:

Art.841.O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 77,Lei n.º 2.862, de 1956, art. 28,Lei n.º 5.172, de 1966, art. 149,Lei n.º 8.541, de 1992, art. 40,Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24,Lei n.º 9.317, de 1996, art. 18, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 42):

I-não apresentar declaração de rendimentos;

II-deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;

III-fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV-não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

V-estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;

VI-omitir receitas ou rendimentos.

Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, cabendo à autoridade a prova da não veracidade dos fatos registrados (art. 195 do Código Tributário Nacional e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

A infração tributária caracteriza-se dedução indevida da receita bruta do custo de aquisição dos veículos resultante do exercício da atividade econômica de revenda de veículos automotores. Nesse caso, a base de cálculo dos tributos é computada pela 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. A legislação expressamente prevê que na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Os tributos foram apurados pela sistemática do lucro arbitrado, uma vez que a Recorrente não apresenta escrituração contábil e fiscal necessária à apuração da receita bruta e à identificação da efetiva movimentação financeira da empresa e a escrituração apresentada contém deficiências que não permitem a apuração do lucro real trimestral ou pelo lucro presumido.

Para análise da matéria, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 77

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Na determinação da base de cálculo dos tributos pela pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e a venda de veículos automotores e que tenha apurado os tributos pelo lucro arbitrado a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, será a diferença entre o valor de alienação, constante da nota fiscal de venda, e o custo de aquisição do veículo, constante da nota fiscal de entrada.

A Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, determina:

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.

Para análise da matéria, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 85

Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.

A Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, possibilita a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido pela regra diferenciada de equiparação às operações de consignação, correspondendo a base de cálculo a 32% da diferença entre os valores de venda e de compra. Tal circunstância traz implicações sobre a hipótese de incidência de tributos incidentes sobre o receita bruta da pessoa jurídica. Assim, tendo em vista que a consignação é tributada com alíquota de 32% para determinação da base de cálculo, a tributação a ela equiparada também terá a mesma alíquota aplicada.

No presente caso, em relação aos primeiro e segundo trimestres do ano-calendário de 2007, aplica-se o lucro arbitrado como a sistemática adequada de apuração de tributos e assim cabível o coeficiente de 38,4% sobre o somatório da receita bruta de revenda de veículos próprios equiparada às operações de consignação e conta alheia e consignação, haja vista que se tratar de atividade equiparada à intermediação de negócios.

No presente caso, em relação aos terceiros e quarto trimestres do ano-calendário de 2007, aplica-se o lucro presumido como a sistemática adequada de apuração de tributos e assim cabível o coeficiente de 32% sobre o somatório da receita bruta de revenda de veículos próprios equiparada às operações de consignação e conta alheia e consignação, haja vista que se tratar de atividade equiparada à intermediação de negócios.

A Instrução Normativa SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998, dispõe sobre a determinação da base de cálculo de tributos apurados com base no lucro arbitrado relativamente às operações com veículos usados. Essa regulamentação tributária da matéria tratada no presente processo não inova em relação à Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, à Lei nº 9.249, de 29 de dezembro de 1995 e à Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, e-fls. 148-161, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

III — DO DIREITO

29 - Para o ano-calendário 2007, 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 IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, o qual, por oportuno transcrevemos a seguir alguns dispositivos legais:

Lei nº9.716/98:

(...)

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.

(...)

Instrução Normativa SRF nº 152/98:

(...)

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 segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 10 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.

(...)

Já para o PIS/COFINS, a legislação de regência é a IN SRF 247/2002:

(...)

Art.10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 92, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

(...)

§ 49 A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo 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, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 5º Na determinação da base de cálculo de que trata o § 42 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.

§ 60 O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que tratam os §§ 42 e 52, é o preço ajustado entre as partes.

(...)

30- Já com relação ao percentual (do Lucro Presumido) aplicável às operações equiparadas às consignações é mister tecer algumas considerações.

31- De acordo com a IN SRF n.º 152/1998 e da Lei n.º 9.716/1998, a operação de venda de veículos usados adquiridos para revenda, para efeitos tributários, foi equiparada às operações em consignação, na qual a base de cálculo para apuração do tributo devido será a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado e o seu respectivo custo de aquisição.

32- Conforme o disposto no artigo 518 e 519 do RIR/99 (art. 15 e 16 da Lei 9.249/95), os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta conhecida proveniente da atividade de vendas de veículos (equiparada às operações de consignação) para a apuração do Lucro Presumido será de 32%, conforme a seguir transcrito, tendo em vista tratar-se de atividade equiparada à intermediação de negócios:

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

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III — Trinta e dois por cento, para as atividades de:

b) intermediação de negócios;

(...)

33 - Neste ponto é mister esclarecer que esse é o entendimento no âmbito da RFB, de que a equiparação à operação de consignação é assemelhado à comissão mercantil, ou seja, à operação de intermediação.

34 - Para tanto, trazemos à presente lume, os ensinamentos do ilustre mestre, professor De Plácido e Silva, in Vocabulário Jurídico (Forense, 1967, volume 1, p. 409), a saber:

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

E, assim, diz-se o contrato pelo qual a pessoa envia mercadorias a outra, para serem vendidas por sua conta, ao preço e condições que forem preestabelecidas."

35 - Portanto, a consignação constitui-se numa operação que resulta em comissão mercantil e ocorre quando o proprietário da mercadoria (consignante), entrega-a ao comerciante (consignatário), para que este venda-a (a terceiro) pelo preço e condições que forem fixados previamente pelo consignante.

36 - A equiparação às operações de consignação altera a natureza da operação da revenda de veículos para fins de tributação, eis que, a consignação é uma prestação de serviço de intermediação de negócio.

37 - Portanto, nas operações de revenda de veículos usados, o valor a ser utilizado na apuração mensal das bases de cálculo será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação, sendo que sobre este valor, aplica-se o coeficiente de 32% (prestação de serviços de intermediação de negócios) para efeito de determinação da base de cálculo do lucro presumido e da contribuição social.

38 - Também, assim dispõe a IN 390/2004 (artigos 17, 18 e 30), a qual estabeleceu o percentual de 32% para a apuração da CSLL das prestadoras de serviços (intermediação de negócios).

No mesmo sentido dispõe as Jurisprudências Administrativas e as Soluções de Consulta da RFB, a qual, por oportuno, transcrevemos algumas a seguir: [...]

ACÓRDÃO N.º 03-36718 de 30 de Abril de 2010 [...]

LUCRO PRESUMIDO. COEFICIENTE APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Para determinação da base de cálculo do lucro presumido, em operações de revenda de veículos automotores usados ou recebidos para venda em consignação, cabe ser aplicado o coeficiente de 32% sobre a receita bruta conhecida. **DA MULTA DE OFÍCIO.** Apurado imposto suplementar e efetuado lançamento de ofício, cabe exigí-lo juntamente com a multa aplicada aos demais tributos. [...]

ACÓRDÃO N.º 14-28227 de 29 de Marco de 2010 [...]

LUCRO PRESUMIDO. VEÍCULOS. COMPRA E VENDA. EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO. 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 deve ser apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação, aplicando-se o percentual de 32% sobre a receita bruta mensal. Para tanto, o contribuinte deve emitir Nota Fiscal de Entrada, para os veículos adquiridos, e Nota Fiscal de Saída, para os veículos revendidos; a diferença apurada entre o preço de venda e o custo de aquisição, representa a receita tributável, sobre a qual aplicam-se os coeficientes de apuração das correspondentes bases de cálculo. Na ausência de comprovação do custo de aquisição, reputa-se correto o procedimento fiscal na glosa dos referidos custos e, conseqüentemente, a tributação de impostos e contribuições sociais pelo valor total das vendas. **OMISSÃO DE RECEITA.** Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração correspondente **LANÇAMENTOS REFLEXOS.** O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão dos lançamentos decorrentes, dada a relação que os vincula. **MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.** Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas no art. 71, inciso I, da Lei n.º 4.502/64. [...]

SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 76 de 18 de Outubro de 2011 [...]

LUCRO PRESUMIDO. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, considera-se receita bruta

das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo. Sobre essa receita bruta, auferida no período de apuração, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento). [...]

SOLUÇÃO DE CONSULTA N°334 de 18 de Setembro de 2008 [...]

LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. Na determinação da base de cálculo presumida do Imposto de Renda, devido pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo. Na determinação da base de cálculo presumida, aplica-se, sobre a receita bruta definida nos termos acima, auferida no período de apuração, o percentual de 32% (trinta e dois por cento). As pessoas jurídicas, objeto da equiparação, cuja receita bruta anual, calculada nos termos acima, seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), determinarão a base de cálculo presumida do Imposto de Renda mediante a aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta, auferida no período de apuração, desde que cumpridos todos os requisitos previstos na legislação tributária. [...]

IV - PRIMEIRO SEMESTRE/2007 APURAÇÃO PELO LUCRO ARBITRADO IRPJ/CSLL/PIS/COFINS

39 - Conforme já explanado anteriormente, a fiscalizada havia optado pelo Simples no primeiro semestre de 2007 e, pelo Lucro Presumido no segundo semestre de 2007.

40 - Também, conforme já explanado, tendo em vista que em 2006 ultrapassou o limite de receita bruta para as empresas optantes pelo Simples no início das atividades, a mesma foi excluída do Simples no primeiro semestre de 2007, através do Ato Declaratório Executivo n° 04 de 17 de janeiro de 2011.

41 - Durante o curso da ação fiscal a fiscalizada foi intimada a recompor a sua escrituração através da sistemática do Lucro Real.

42 - Entretanto, conforme resposta datada de 24/10/2011, a mesma entende não ser cabível, motivo pelo qual não efetuou a recomposição.

43 - Neste diapasão, é mister esclarecer que da análise dos Livros apresentados verificou-se pela impossibilidade de efetuar a recomposição da escrita para o Lucro Real, tendo em vista que não é possível apurar, mensalmente, o CMV — Custo das Mercadorias Vendidas, conforme assertivas abaixo:

- As compras estão registradas diretamente em conta de resultado (4.1.1.01.0002/0004) em contrapartida da conta caixa (1.1.1.01.0001);
- A conta de estoque final ativo (1.1.2.04.0001) tem como contrapartida a conta de resultado (4.1.01.0004), cujos valores foram lançados de uma só vez;
- O Livro Registro de Inventário não foi apresentado pela fiscalizada.

44 - Do exposto depreende-se, portanto, que a falta de registro mensal de estoque final impossibilita esta fiscalização de apurar o CMV para a apuração do Lucro Real Trimestral.

45 - Conforme o disposto no art 16 da Lei 9.317/98, a pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

46 - O regime geral de tributação para as pessoas jurídicas é o Lucro Real, haja vista que é o único regime admitido a todos os contribuintes.

47 - Não sendo possível apurar o Lucro Real, é cabível a apuração pelo Lucro Arbitrado.

48 - Portanto, o Lucro da fiscalizada (01/01/2007 a 30/06/2007) será arbitrado tendo em vista que a empresa não efetuou a recomposição de escrituração contábil e fiscal necessária à apuração através do Lucro Real.

49 - A base de cálculo do IRPJ (1º semestre) deverá ser apurada em conformidade com a sistemática do Lucro Arbitrado, seguindo os mandamentos contidos no artigo 530 do RIR/99, transcritos a seguir:

"Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado, com base nos critérios do Lucro Arbitrado, quando:

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

50 - O lançamento far-se-á de acordo com o artigo 532 do RIR/99, sendo o lucro arbitrado tomando-se por base as receitas declaradas na Declaração Simplificada PJ Simples - PJSI do ano-calendário 2007:

"Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento."

51 - Conforme o disposto no artigo 518 e 519 do RIR/99 (art. 15 e 16 da Lei 9.249/95), os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta conhecida proveniente da atividade de intermediação de negócios, para a apuração do Lucro Arbitrado, será de 38,4% (32% acrescidos de 20%), conforme a seguir transcrito, tendo em vista tratar-se de atividade equiparada às operações de consignação:

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

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

(...)

III — Trinta e dois por cento, para as atividades de:

b) intermediação de negócios;

(...)

52 - Assim, também a CSLL será apurada pela alíquota de 32% (sem adicional) tendo em vista a atividade equiparada às operações de consignação.

53 - Os recolhimentos efetuados a título do Simples foram separados de acordo com o artigo 23 da Lei 9.317/98 e os valores de IRPJ e CSLL estão contemplados no demonstrativo em anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

54 - Para o cálculo dos valores devidos foi elaborada uma planilha denominada ANEXO AO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL DO IRPJ/CSLLUPIS/COFINS, contendo os valores declarados, os valores recolhidos e os valores da presente autuação.

55 - Os valores de apuração do IRPJ/CSLL a pagar, se encontram discriminados nas folhas em anexo do Presente Auto de Infração e suas folhas de continuação, juntamente com o demonstrativo de multa e juros de mora.

IV.I - PRIMEIRO SEMESTRE APURAÇÃO DO COFINS/PIS

56 - Os valores a serem lançados da COFINS e do PIS têm como base de cálculo os valores mensais declarados na Declaração Simplificada PJ Simples — PJSI (ND 7044610) do ano-calendário 2007, tendo em vista a insuficiência de recolhimento em decorrência da exclusão do Simples.

57 - Os recolhimentos efetuados a título do Simples foram separados de acordo com o artigo 23 da Lei 9.317/98 e os valores de COFINS e PIS estão contemplados no demonstrativo em anexo ao Termo de Verificação Fiscal.

58 - Para o cálculo dos valores devidos foi elaborada uma planilha denominada ANEXO AO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL DO IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, contendo os valores declarados, os valores recolhidos e os valores da presente autuação.

59 - Os valores de apuração do COFINS/PIS a pagar, se encontram discriminados nas folhas em anexo do Presente Auto de Infração e suas folhas de continuação, juntamente com o demonstrativo de multa e juros de mora.

V - SEGUNDO SEMESTRE/2007 — APURAÇÃO CORRETA DO PERCENTUAL DO LUCRO PRESUMIDO IRPJ/CSLL

60 - Conforme já relatado anteriormente, nas operações de revenda de veículos usados, o valor a ser utilizado na apuração mensal das bases de cálculo será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação, sendo que sobre este valor, aplica-se o coeficiente de 32% (intermediação de negócios) para efeito de determinação da base de cálculo do lucro presumido (IRPJ/CSLL).

61 - Da análise da DIPJ/2008, ND 0607300, constatou-se que a fiscalizada não aplicou em todas as suas receitas, o percentual de 32% para a apuração do IRPJ e da CSLL, declarando a menor os valores devidos nas Fichas 14 A e 18 A.

62 - Verificou-se que nas receitas auferidas na revenda de veículos, a fiscalizada aplicou indevidamente o percentual de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL.

63 - É mister esclarecer que tanto a revenda de veículos próprios (equiparado à consignação), a consignação, a conta alheia e receitas financeiras devem-se aplicar o percentual de 32%, tanto para a apuração do IRPJ quanto da CSLL.

64 - Os valores de apuração do IRPJ/CSLL a pagar, se encontram discriminados nas folhas em anexo do Presente Auto de Infração e suas folhas de continuação, juntamente com o demonstrativo de multa e juros de mora.

VII — DA AUTUAÇÃO DO IRPJ/CSLL/PIS/COFINS

65 - A empresa está sendo autuada no ano-calendário 2007 tendo em vista que declarou/recolheu a menor o IRPJ/CSLL/PI/COFINS devidos.

66 - Isto posto, e tendo em vista que os elementos apresentados são suficientes para formação de convicção no que tange a infração à legislação tributária, lavramos o presente Auto de Infração do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS em face de Natália Cristina Emidio ME, encerrando nesta data, a fiscalização levada a efeito no contribuinte anteriormente citado.

67 - O presente Termo de Verificação Fiscal é parte integrante e indissociável deste auto de infração.

68 - Ressalte-se que a Fazenda Nacional poderá, obedecido ao prazo decadencial, efetuar novos lançamentos suplementares, em períodos ainda que já fiscalizados, quando detectar novos elementos que comprovem a prática de ilícito fiscal.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria. Diferente do entendimento da Recorrente, os supostos fatos indicados na peça recursal não podem ser corroborados, nos termos do art. 145 e art. 147 do Código Tributário Nacional, bem como art. 15, art. 16 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que estabelecem critérios de adoção do princípio da verdade material. O procedimento fiscal decorre de expressa previsão legal que é de observância obrigatória pela autoridade tributária, sob pena de responsabilidade funcional (parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional).

Vale esclarecer que a norma específica que trata do processo administrativo fiscal estabelece que a impugnação, cuja apresentação regular instaura a fase litigiosa no procedimento, deve conter todas as alegações e instruída com os elementos de prova que as justificam, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais (art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Tendo em vista o princípio da concentração da defesa pela via estreita de dilação probatória que o rege, cabe a Recorrente o ônus da prova de seus argumentos com a finalidade de alterar do ato administrativo, já que a atuação da autoridade julgadora limita-se ao controle da sua legalidade, por expressa previsão legislativa (art. 145 do Código Tributário Nacional). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório de suas alegações, já que a alteração do lançamento de ofício não dispensa a respectiva comprovação.

No curso do processo a Recorrente teve oportunidade de produzir o acervo-fático probatório de suas alegações. Porém, as divergências apontadas na peça de defesa não estão comprovadas, pois não foram apresentadas evidências robustas com força probante conjuntural do direito pleiteado. A proposição da Recorrente, por conseguinte, não pode ser sancionada.

Declaração de Concordância

Consta no Acórdão da 1ª Turma DRJ/SDR/BA n.º 15-46.333, de 04.04.2019, e-fls. 241-259, cujos fundamentos de fato e direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

7 Inicialmente, convém registrar que a doutrina e a jurisprudência citada ou transcrita pela Impugnante em sua defesa servem apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não vinculando a administração àquela interpretação, isto porque não têm eficácia normativa, conforme dispõe o art. 100, do CTN. Da mesma forma, quando utilizadas neste voto, as citações e transcrições jurisprudenciais ou doutrinárias, terão como objetivo de ilustrar e reforçar o posicionamento deste julgador.

DAS PRELIMINARES

Da Nulidade da Autuação por Falta de Ciência do ADE nº 04/2011

8 A Impugnante protesta em favor da NULIDADE da autuação por cerceamento do seu direito de defesa, dado que não tomou ciência do Ato Declaratório de Executivo - ADE nº 04/2011, através do qual se materializou a sua exclusão de escritório do Simples Federal.

9 A princípio, antes de apreciarmos o caso em voga, é salutar evidenciar que a questão da validade dos atos, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, no qual se inclui o Auto de Infração, está adstrita a não incidência dos vícios previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, abaixo transcrito *in verbis*, de outro modo estará sujeito à decretação de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. (g.n.)

10 Desse modo, com referência aos Autos de Infração, que pertencem à categoria dos atos e termos, há nulidade quando estes forem lavrados por pessoa incompetente, o que não se aplica à presente situação, eis que a legislação em vigor conferiu ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competência exclusiva para realizar o lançamento e a consequente lavratura do Auto de Infração (artigo 6º, inciso I, alínea "a", da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007).

11 Por outro lado, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das citadas no art. 59 acima transcrito, caso ocorram, não importam em nulidade, sendo sanadas quando importarem em prejuízo para o sujeito passivo, nos termos do art. 60 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

12 É de bom alvitre ressaltar que a ação fiscal é procedimento inquisitorial, iniciando-se a fase contraditória do processo de suspensão de benefício fiscal e constituição do crédito tributário tão somente com a impugnação. É na fase contraditória que se busca salvaguardar plenamente o direito do contribuinte ao contraditório e à ampla defesa.

13 Ademais, vê-se que o procedimento fiscal sob conjectura seguiu todos os trâmites legais, não se encontrando qualquer mácula, em razão do autuado ter sido cientificado de todos os atos, especialmente do ADE e dos Autos de Infração, nos quais foram respeitados todos os requisitos indispensáveis à sua validade, conforme disposto no art. 142, do CTN, e no art. 10, do Decreto nº 70.235/72. Desse modo, permitiu o pleno exercício da defesa, materializada na impugnação tempestiva, onde o Autuado demonstrou conhecimento da matéria que deu causa aos lançamentos de ofício e indicou as falhas que, na sua acepção, tornaram improcedentes as exigências fiscais sob julgamento.

14 Retomando o ponto crucial da demanda, é totalmente equivocada a alegativa da Autuada de que não tomou ciência do ADE nº 04/2011. Compulsando os autos, vê-se que, por meio do TERMO DE CIÊNCIA DE ADE/INCLUSÃO DE PERÍODO/INTIMAÇÃO FISCAL E DEVOLUÇÃO DE DOCUMENTOS Nº 00609/10/005, de 21/01/2011, às fls. 967/971, a Autoridade Fiscal cientificou a

Autuada do apontado ADE, demonstrando as razões da exclusão do Simples Federal, conforme extrato abaixo, e, inclusive, encaminhando em anexo a publicação no Diário Oficial da União - DOU:

Da análise dos Livros e documentos apresentados, constatou-se que o contribuinte em epígrafe teve um faturamento em 2006 de R\$3.172.627,88, valor superior ao permitido pela legislação de regência para permanecer no Simples desde o início das atividades em janeiro de 2006 (receita bruta superior a R\$2.400.000,00) sendo, portanto, vedada a sua permanência neste regime no ano-calendário 2006 (01/01/2006 a 31/12/2006) e, também em 2007 (01/01/2007 a 30/06/2007).

Face ao exposto, fica o contribuinte identificado da exclusão do Simples para o ano-calendário 2006 e o 1º semestre do ano-calendário de 2007, através do Ato Declaratório Executivo nº 4 de 17/01/2011 [...].

15 Corrobora com a ilação supra, o fato da empresa NATÁLIA ter se manifestado contra a exclusão, através da resposta à intimação, apresentada em 16/02/2011, às fls. 972/974, pugnando que não alcançou o faturamento indicado pela Fiscalização, no montante de R\$ 3.172.627,88 (três milhões, cento e setenta e dois mil, seiscentos e vinte e sete reais e oitenta e oito centavos), pois, como sua atividade esta vinculada a comercialização de veículos usados, deve ser considerada a receita definida pelo art. 5º, da Lei nº 9.716/98, sob seu prisma, um entendimento pacificado na RFB, conforme ementa trazida aos autos do Processo de Consulta nº 15/09 - órgão: SRRF 1ª RF, publicado em 11/02/2009.

16 Neste ponto, é mister destacar que, apesar de totalmente descabida a alegação de nulidade à epígrafe, não procede a inferência da Autoridade Administrativa ao afirmar, no parágrafo 57, do TVF, às fls. 1190, que a Fiscalizada não apresentou contestação em desfavor do ADE nº 04/2011, visto que, ao contraditar a sua exclusão do Simples Federal, tempestivamente, por meio da reportada resposta, HOUVE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, em razão de terem sido atendidos todos os requisitos de admissibilidade estipulados nos arts. 15 e 16, do Decreto 70.235/72, por conseguinte, será reconhecida e apreciada neste voto, até mesmo, porque o Impugnante pede (...) que a sua exclusão do Simples, vinculada ao presente feito pelo Termo de Verificação Fiscal, seja revista. Diante da presente constatação, por ter natureza meritória, será analisada em momento oportuno.

Da Nulidade do Lançamento por Falta de Justa Causa para o Arbitramento

17 Ainda sob o âmbito proemial, a Defesa asseverou que (...) não há qualquer sustentabilidade no arbitramento - e os lançamentos feitos nessa sistemática - fundamentado na não apresentação de elementos para a apuração do Lucro Real, posto que por não ser obrigado a esta sistemática, deveria, portanto, a Autoridade Fiscal ter lhe oportunizado a possibilidade de optar pelo lucro presumido, o que não aconteceu na autuação guerreada. (...)

Portanto, havendo vício no arbitramento levado a efeito pelo Ilustre autuante, não há como prevalecer o lançamento objeto da presente impugnação, sendo de rigor a decretação de sua nulidade/improcedência.

18 Conforme discorrido no tema anterior, a questão da decretação de nulidade dos lançamentos tributários cinge-se a incidência dos vícios previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972. Assim, uma vez não vislumbrados, esvai-se qualquer pretensão neste sentido, à luz do PAF. Todavia, tendo em vista a relação umbilical do ponto questionado com o âmago do lançamento combatido, procederemos, em seguida, a análise em conjunto com os demais pleitos nucleares.

Rejeito as preliminares requeridas pela Impugnante.

DO MÉRITO

Da Manifestação de Inconformidade Contra a Exclusão do Simples Federal - ADE n.º 04/2011

19 Conforme vimos, a Impugnante foi excluída de ofício do Simples Federal, através do ADE n.º 04, de 17 de janeiro de 2011, publicado no DOU n.º 14, de 20/01/2011, consoante espelho às fls. 970/971, em relação ao ano-calendário de 2006 e primeiro semestre de 2007.

20 A exclusão sinalada fundamentou-se no fato da Contribuinte ter auferido, na condição de microempresa, no ano-calendário de 2006, início das suas atividades, de acordo com o extrato, às fls. 1225, a receita bruta na quantia de R\$ 3.172.627,88 (três milhões, cento e setenta e dois mil, seiscentos e vinte e sete reais e oitenta e oito centavos), superior, inclusive, ao limite de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) estabelecido para as empresa de pequeno porte para permanecer no Simples Federal, nos termos dos incisos I e II, do Art. 2º; incisos I e II, do Art. 9º; alíneas "a" e "b", do Inciso II, do Art. 13; inciso I, do Art.

14; e inciso III, do Art. 15, e art. 16, ambos da Lei n.º 9.317, de 05/12/1996, a seguir transcritos:

Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se:

I - microempresa a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

II - empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (Redação dada pela Lei n.º 11.196, de 2005)

(...)

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

I - na condição de microempresa que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); (Redação dada pela Lei n.º 11.307, de 2006)

II - na condição de empresa de pequeno porte que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais); (Redação dada pela Lei n.º 11.307, de 2006)

(...)

Art. 13. A exclusão mediante comunicação da pessoa jurídica dar-se-á:

(...)

II - obrigatoriamente, quando:

a) incorrer em qualquer das situações excludentes constantes do art. 9º;

b) ultrapassado, no ano-calendário de início de atividades, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) multiplicados pelo número de meses de funcionamento nesse período. (Redação dada pela Lei n.º 11.307, de 2006)

(...)

Art. 14. A exclusão dar-se-á de ofício quando a pessoa jurídica incorrer em quaisquer das seguintes hipóteses:

I - exclusão obrigatória, nas formas do inciso II e § 2º do artigo anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica;

(...)

Art. 15. A exclusão do SIMPLES nas condições de que tratam os arts. 13 e 14 surtirá efeito:

(...)

III - a partir do início de atividade da pessoa jurídica, sujeitando-a ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, apenas, de juros de mora quando efetuado antes do início de procedimento de ofício, na hipótese do inciso II, "b", do art. 13;

(...)

Art. 16. A pessoa jurídica excluída do SIMPLES sujeitar-se-á, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão, às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

21 A ciência do ADE deu-se, através do Termo de Ciência de ADE/Inclusão de Período/Intimação Fiscal e Devolução de Documentos n.º 00609/10/005, de 21/01/2011, às fls. 967/971. Indignada a Fiscalizada manifestou-se contra a exclusão, através da resposta à intimação, apresentada em 16/02/2011, às fls. 972/974, propugnando que o faturamento levantado pelo Auditor Fiscal não levou em conta o objeto da empresa, comercialização de veículos usados, cuja receita considerada segue o preconizado no art. 5º, da Lei n.º 9.716/98.

Em proveito do seu entendimento, carrou aos autos ementa do Processo de Consulta n.º 15/09/SRRF 1ª RF, publicado em 11/02/2009.

22 Neste ponto, é conveniente repisar que a relatada resposta à intimação configurou-se como uma MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, que por ter sido tempestiva e atendido aos demais requisitos de admissibilidade previstos nos artigos 15 e 16 do PAF, tomamos conhecimento e aqui apreciaremos.

23 Destarte, dando início à análise de todos os fatores que envolveram a exclusão de ofício em comento, vê-se que a questão endógena da contenda reside na forma de apuração da base de cálculo do Simples Federal.

24 Segundo a Defesa, em virtude de ter como objeto social a compra e venda de veículos automotores usados, a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do Simples, decorre da diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo, de acordo com o preconizado no art. 5º, da Lei n.º 9.716/98 e jurisprudência administrativa carreada aos autos relacionada ao Simples Nacional.

25 O Fisco, inferindo que tal redução não é extensível ao Simples Federal, levantou a base de cálculo discutida, considerando apenas o valor total das vendas dos veículos, registrados nos livros e documentos apresentados. Assim, como o valor levantado foi superior até mesmo ao limite legal de receita bruta anual estabelecido para as empresas de pequeno porte adequadas ao Simples Federal e se tratava de uma firma no início de atividades, procedeu a exclusão de ofício combatida à luz da legislação vigente.

26 Desse modo, resulta em uma questão vital para determinar a procedência ou não da exclusão de ofício pleada, definir se é cabível ou não a denotada redução. Neste ponto, é resolutivo diferenciarmos o SIMPLES FEDERAL do SIMPLES NACIONAL.

27 No que diz respeito ao vaticinado tema, é indubitável a importância das micros e pequenas empresas no desenvolvimento da economia nacional. Logo, consiste em um dever constitucional das autoridades competentes criar mecanismos e condições para que essas empresas prosperem. Uma das ferramentas desenvolvidas pelo governo, na tentativa de proporcionar a continuidade dessas empresas, foi à criação da Lei n.º 9.317/1996.

28 O reportado normativo instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES. Trata-se de um regime especial de tributação apelidado na época de SIMPLES FEDERAL criado para beneficiar as micro e pequenas empresas com a redução da carga tributária e, especialmente, promover o crescimento socioeconômico.

29 A implantação do SIMPLES FEDERAL visou a simplificação do pagamento de impostos para as micro e pequenas empresas que tinham um faturamento relativamente baixo e pagavam muitos tributos, possibilitando-lhes uma terceira opção de tributação mais vantajosa e garantindo-lhes o tratamento diferenciado que essas entidades precisavam para sobreviver no mercado.

30 Todavia, com o passar dos anos, as empresas enquadradas no SIMPLES FEDERAL progrediram e alcançaram faturamentos que ultrapassavam os limites legais que lhes propiciavam o benefício dos tributos reduzidos. Como consequência, desenquadravam-se do regime especial de tributação, acarretando um aumento significativo de tributos.

31 O Governo, inicialmente, buscou aumentar as faixas de faturamento, todavia, em um breve espaço de tempo, constatou que este simples ato não resolveria o problema. Desta forma, em 2006, aprovou a Lei Complementar n.º 123, que entrou em vigor a partir de 01/07/2007, e instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Tratou-se de um novo regime especial de tributação para micro e pequenas empresas, popularmente conhecido como SIMPLES NACIONAL, no qual foram setorizados os ramos de operação, bem como as faixas de faturamento e alíquotas aplicadas a cada atividade, garantindo uma redução da carga tributária e revogando a Lei n.º 9.317/96.

32 Pela explanação supra, resulta inquestionável que o SIMPLES FEDERAL não se confunde com o SIMPLES NACIONAL. Embora a similaridade dos nomes e a conexão entre as legislações, a diferença entre as fundamentações das suas bases legais culminou em um distanciamento descomunal entre as referenciadas normas, visto que a LC n.º 123/2006 promoveu um especial tratamento tributário, objetivando a melhoria para as empresas menores e, por conseguinte, aumentando as expectativas de sobrevivência e diminuindo a informalidade.

33 Com a inovação promovida, vários posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais consolidados sob a base legal revogada, sofreram profundas modificações sob a égide da nova positivação, especialmente os relacionados às empresas que comercializavam automóveis usados, conforme veremos.

34 Compulsando os autos sob julgamento, cumpre observar, liminarmente, que durante o ano calendário de 2006, a Impugnante era optante pela sistemática do SIMPLES FEDERAL e, em tal condição, sujeitava-se ao pagamento unificado de impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte inscritas no referido sistema diferenciado, conforme disposto no § 1º, art. 3º, da citada Lei n.º 9.317/96. Reproduz-se:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema

Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;

b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;

c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

(...)

f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

35 Nesse ponto, merece relevo repisar que o SIMPLES FEDERAL não encerra um tributo, mas uma sistemática diferenciada criada para pagamento unificado de vários tributos. Em adição a esse raciocínio, revela-se sem importância a verificação da ocorrência dos fatos geradores dos tributos em espécie contemplados pela sistemática favorecida em análise. Para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES FEDERAL mostra-se relevante, tão-somente, a verificação da auferição de receita bruta, conforme vaticinava em seu art. 5º a lei de regência:

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:(g.n.)

36 No mesmo diapasão, insta salientar que a base de cálculo da tributação para os optantes pelo SIMPLES FEDERAL corresponde à dita receita bruta que, grosso modo, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente do comprador ou contratante, e dos quais o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Tal conceito contábil-tributário anteriormente expressado, traduz a inteligência do § 2º, do art. 2º da Lei n.º 9.317/96, abaixo transcrito:

§ 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.

37 Diante do brevemente sintetizado, a priori, não merece acolhida a ilação da Defendente que, ao transacionar com compra e venda de veículos automotores usados, pretende que seja entendido como resultado de suas operações o efetivo lucro (diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo), por destoante, frontalmente, do desiderato da Lei n.º 9.317/96, conforme adiante esquadrihado.

38 A empresa NATÁLIA buscou justificar a sua inferência invocando a aplicabilidade da Lei n.º 9.716/98, que estabeleceu um mecanismo diferenciado de tributação das receitas auferidas na venda de veículos usados, por pessoas jurídicas que tenham declarada essa atividade no seu objeto social, que é o seu caso.

39 Em consonância com tal norma, especialmente quanto ao previsto em seu art. 5º, abaixo *in verbis*, as operações de venda de veículos usados podem ser equiparadas, para efeitos tributários, como operação de consignação, permitindo que as empresas revendedoras de tais bens computem, como receita sujeita à tributação, somente a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado foi alienado e o seu custo de aquisição. Ou seja, a base de cálculo tributável diria respeito, somente, à referida “diferença”, nos moldes aplicáveis às 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 vendas de veículos usados, adquiridos para revenda, bem como parte do preço de 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.”

40 Não obstante, a Instrução Normativa SRF nº 152/98, que dispõe sobre a determinação da base de cálculo de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativamente às operações com veículos usados, ao regulamentar o supracitado artigo legal, assim estabeleceu no seu art. 1º:

“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.

41 Assim, em relação às empresas optantes pelo SIMPLES FEDERAL, a referida IN nº 152/98, encerrando interpretação restritiva, não estendeu a aplicação do critério para determinação da base de cálculo previsto no supracitado art. 5º, da Lei nº 9.716/98. Desta forma, a base de cálculo do valor devido ao referido sistema diferenciado, mensalmente, pelas empresas que exploram a revenda de veículos usados, continua a ser a receita bruta da efetiva venda, em conformidade com o desiderato do quanto vaticinado no § 2º, art. 2º da Lei nº 9.317/96.

42 Interpretando o quanto disposto na legislação de regência, na análise de casos concretos apresentados à apreciação da Administração Tributária, a Secretaria da Receita Federal do Brasil manifestou-se no mesmo sentido, consoante excertos reproduzidos:

“OPERAÇÕES COM VEÍCULOS USADOS A receita a ser tomada como base de cálculo do montante devido, relativo ao Simples, deve ser sempre o valor total constante das notas fiscais que espelham o valor real das transações da pessoa jurídica, pois a empresa optante pelo Simples não pode deduzir o custo de aquisição do veículo para determinar o valor do pagamento mensal unificado.” Processo de Consulta nº 118/2007, SRRF 1ª Região Fiscal, DOU 23.01.2008.

“As pessoas jurídicas que realizam operações em consignação por comissão (artigos 693 a 709 do Código Civil) podem optar pelo Simples. Para efeito do pagamento devido mensalmente por empresa optante pelo Simples, considera-se receita bruta: a) na operação de compra e venda de veículos usados, o produto da venda desses veículos, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, b) na operação em consignação por comissão (artigos 693

a 709 do CC), o preço dos serviços prestados.” Solução de Consulta n.º 559/2007, SRRF/8ª RF/Disit, DOU 08.02.2008.

43 Diante do raciocínio brevemente exteriorizado, extraem-se algumas conclusões:

43.1 No tocante à venda de veículos novos, não há qualquer previsão legal que excepcione da regra estampada no prolapado § 2º, art. 2º, da Lei n.º 9.317/96, no atinente à base de cálculo, motivo por que o total da receita bruta, excluída, apenas, das exclusões legais (vendas canceladas e os descontos incondicionais), é que servirá de base à tributação dos optantes pelo SIMPLES FEDERAL;

43.2 Nas operações que envolvam a venda de veículos usados, igualmente, a base de cálculo tributável será equivalente ao produto da venda dos veículos, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

43.3 Nas operações em consignação por comissão referente a veículos usados, a base de cálculo tributável será correspondente ao preço dos serviços prestados.

Corroborando tal interpretação o conteúdo do Parecer Cosit n.º 45, de 17/10/2003, do qual se reproduz o excerto abaixo:

É facultado às pessoas jurídicas que realizem operações em consignações por comissão (contratos de comissão, arts. 693 a 709, do Novo Código Civil, Lei n.º 10.406, 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 (art. 9º, inciso XIII, da Lei n.º 9.317, de 1966). Na hipótese de ingresso no Simples, a receita é a diferença entre o valor da nota fiscal de saída (venda) e o valor da nota fiscal de entrada (aquisição) do veículo usado será considerada receita de serviços, portanto, sujeita aos percentuais diferenciados, na hipótese dessas receitas ultrapassarem a 30% da receita total da pessoa jurídica;

44 Nessa seara, considerando todas as fundamentações elucidadas, especialmente a diferença de tratamento jurídico entre o SIMPLES FEDERAL e o SIMPLES NACIONAL, resulta hialino o equívoco da Defesa ao embasar sua dedução no posicionamento da RFB externado no Processo de Consulta n.º 15/09/SRRF 1ª RF, publicado em 11/02/2009, cujo excerto reproduzimos abaixo, visto que aplicável, exclusivamente, ao SIMPLES NACIONAL:

SIMPLES NACIONAL. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

A venda de veículos automotores usados, em consignação por comissão (contratos de comissão, arts. 693 a 709, do CC), é permitida aos optantes pelo Simples Nacional, por não configurar esta atividade mera intermediação de negócios.

Para as pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores adquiridos para revenda, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, para fins de determinação da base de cálculo do Simples Nacional, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo.

Dispositivos Legais: Lei Complementar n.º 123, de 2006, art. 3º, § 1º, art. 17, XI, art. 18, § 4º, I (alterado pela Lei Complementar n.º 128, de 2008); Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º; IN SRF n.º 247, de 2002, art 10, § 5º; IN SRF n.º 740, de 2007, art.15 .(g.n.)

45 Posto isto, é de ser julgado procedente o Ato Declaratório Executivo n.º 04, de 17 de janeiro de 2011, publicado no DOU n.º 14, de 20/01/2011, da DRF em Campinas - SP, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do SIMPLES FEDERAL com efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2006 até 30 de junho de 2007, pois se verificou que as disposições do art. 5.º da Lei n.º 9.716/1998 não se aplicam às pessoas jurídicas optantes pela apontada sistemática, pois estas devem recolher mensalmente tributos e contribuições de forma unificada, calculando os valores a serem recolhidos mensalmente em função da receita bruta mensal auferida, de acordo com o que preceituam os arts. 2.º, § 2.º, 3.º, § 1.º e art. 5.º, da Lei n.º 9.317/1996.

Rejeito as alegações do Manifestante neste tema.

Da Falta de Justa Causa para o Arbitramento

46 Retomando a análise deste tema equivocadamente enquadrado como preliminar, reprisamos que a Defesa sustentou que (...) não há qualquer sustentabilidade no arbitramento - e os lançamentos feitos nessa sistemática - fundamentado na não apresentação de elementos para a apuração do Lucro Real, visto que, por não ser obrigado a esta sistemática, deveria, em vista disso, a Autoridade Fiscal ter lhe oportunizado a possibilidade de optar pelo lucro presumido, o que não aconteceu na autuação guerreada. (...) Portanto, havendo vício no arbitramento levado a efeito pelo Ilustre autuante, não há como prevalecer o lançamento objeto da presente impugnação, sendo de rigor a decretação de sua nulidade/improcedência.(g.n.)

47 Em proveito da sua alegação, transcreveu posicionamento adotado pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis, através do Acórdão n.º 07- 10.922, de 05/10/2007, cuja ementa reproduzimos abaixo:

EMPRESA EXCLUÍDA DO SIMPLES. OPÇÃO DE OUTRAS FORMA DE APURAÇÃO.

Deve ser oportunizado à empresa excluída do Simples, a opção de escolha quanto à forma de apuração de seus resultados, se pelas regras do Lucro Real ou, quando seja permitido, pelas regras do Lucro Presumido. Se à pessoa jurídica excluída não lhe foi dado esta opção, e nem havia nos autos impedimento à opção pelas regras do Lucro presumido, não cabe a imposição fiscal pela tributação com base no Lucro Real.

48 Inicialmente, é importante registrar dois pontos. Primeiro, que a pretensão de requerer a nulidade não prospera pelas razões já exauridas neste voto. Segundo, repisamos que tanto as doutrinas e as jurisprudências citadas ou transcritas pelas partes, servem apenas como forma de ilustrar e reforçar sua argumentação, não vinculando a administração àquela interpretação, isto porque não têm eficácia normativa, conforme dispõe o art. 100, do CTN, abaixo ipse literis:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

49 Prosseguindo, no que tange as pessoas jurídicas, o Lucro Real é considerado o regime geral de tributação. Isso quer dizer que, em regra, todas as empresas serão tributadas pelo Lucro Real Trimestral ou Anual, neste último caso mediante opção manifestada com o pagamento do IRPJ correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade.

50 Todavia, caso não seja obrigada à apuração do lucro real, consoante positivado no art.

246, do RIR/99, vigente à época dos fatos, levando-se em consideração a sua realidade, seguindo critérios específicos, como faturamento, setor de atuação, entre outros, há possibilidade do Contribuinte decidir por outras modalidades, como o SIMPLES FEDERAL (para o ano-calendário de 2006) e o Lucro Presumido. Frise-se que tal escolha deve ser feita no início de cada ano fiscal.

51 No caso em apreço, a Impugnante exerceu sua opção de tributação, no início do ano-calendário de 2006, e não foi pelo lucro real, seja trimestral ou anual, ou presumido, mas pelo SIMPLES FEDERAL.

52 Dessa maneira, como os regimes opcionais para ela são mutuamente excludentes, uma vez excluída de ofício do sistema referenciado pelo fato de ter auferido, na condição de microempresa, no citado ano, coincidentemente de início das suas atividades, a receita bruta na quantia de R\$ 3.172.627,88 (três milhões, cento e setenta e dois mil, seiscentos e vinte e sete reais e oitenta e oito centavos), superior, inclusive, ao limite de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) estabelecido para as empresa de pequeno porte para permanecer no Simples Federal, só restará à Fazenda Pública a possibilidade de aplicar-lhe a tributação pelo lucro real (se presentes as condições para tal) ou arbitrado.

53 Na presente autuação, o Fisco determinou a base de cálculo do IRPJ pelo lucro arbitrado, nos termos da legislação tributária aplicável, pela seguinte razão: (...) a empresa não apresentou escrituração contábil e fiscal necessária à apuração de suas receitas e à identificação da efetiva movimentação financeira da empresa e a escrituração apresentada contém deficiências que não permitem a apuração do Lucro Real Trimestral. Nestes termos, plenamente justificado o arbitramento, dado que seguiu estritamente os mandamentos contidos no art. 530, incisos II e III, do RIR/99, *ipsis verbis*:

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

(...)

b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

54 Por tudo exposto, irretocável o procedimento adotado pelo Agente Fiscal, ao determinar, por meio de suas intimações, que a empresa NATÁLIA recompusesse sua escrituração de 01/01/2006 a 30/06/2007, através da sistemática do Lucro Real Trimestral, por conta da sua exclusão de ofício do SIMPLES FEDERAL.

Rejeito as alegações do Impugnante neste tema.

Do Erro na Apuração da Base de Cálculo

55 Dando continuidade ao julgamento das questões meritórias, a Fiscalizada sublevou-se contra a apuração da base de cálculo do lucro arbitrado, requerendo a nulidade da autuação.

Ponderou que a Autoridade Fiscal (...) tomou por base as receitas de vendas de veículos próprios e equiparou às operações de consignação, aplicando o percentual de 38,4% para IRPJ e 32% para Contribuição Social, colidindo, no seu entender, com o posicionamento da RFB expresso na Solução de Divergência Cosit n.º 04/2011, que orienta a aplicar os percentuais de 9,6 % (nove inteiros e seis décimos por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente, cujo excerto reproduzimos abaixo:

VENDA DE VEÍCULOS EM CONSIGNAÇÃO.

A venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, é feita em nome próprio. Por esse motivo, não constitui mera intermediação de negócios, de sorte que o exercício dessa atividade, por si só, não veda a opção pelo Simples Nacional.

O contrato de comissão (arts. 693 a 709 do Código Civil) tem por objeto um serviço de comissário. Nesse caso, a receita bruta (base de cálculo) é a comissão, e a tributação se dá por meio do Anexo III da Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Já o contrato estimatório (arts. 534 a 537 do Código Civil) recebe o mesmo tratamento da compra e venda. Ou seja, a receita bruta (base de cálculo),

tributada por meio do Anexo I da Lei Complementar n.º 123, de 2006, é o produto da venda a terceiros dos bens recebidos em consignação, excluídas tão somente as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Inaplicável a equiparação do art. 5º da Lei n.º 9.716, de 26 de novembro de 1998, para fins de Simples Nacional. (grifo do Impugnante)

56 Considerada superada a questão que o determinado no art. 5º, da Lei 9.716/98 aplica-se exclusivamente às pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido e arbitrado, vê-se que, no presente caso, o Fisco, baseando-se no preconizado nos arts. 518, 519 e 532, ambos do RIR/99, vigente à época dos fatos, inferiu que (...) os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta conhecida proveniente da atividade de vendas de veículos (equiparada às operações de consignação) para a apuração do Lucro Arbitrado será de 38,4% (32% acrescidos de 20%), conforme transcrito, tendo em vista tratar-se de atividade equiparada à intermediação de negócios:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei no 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso D).

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

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

(...)

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

(...)

b) intermediação de negócios;(g.n.)

(...)

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

57 Em prol da melhor elucidação do tema, carrou aos autos doutrina e jurisprudência administrativa, cujo excerto reproduzimos abaixo:

Ementa: COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Na determinação da base de cálculo presumida do imposto, devido pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo. Na determinação das bases de cálculo presumida, aplica-se, sobre a receita bruta definida nos termos acima, auferida no período de apuração, o percentual de 32% (trinta e dois por cento). Processo de Consulta n.º 74/06. Órgão: SRRF/ 6ª Região Fiscal. Publicação D.O.U.: 03.04.2006.(grifo do Fisco)

Ementa: VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO.

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 das bases de cálculo da CSLL será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação. Na determinação da base de cálculo da CSLL, pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e a venda de veículos automotores e que tenham optado pelo pagamento mensal do Imposto de Renda com base em estimativa ou que tenham optado pelo regime de tributação com base no lucro presumido, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, será a diferença entre o valor de alienação, constante da nota fiscal de venda, e o custo de aquisição do veículo, constante da nota fiscal de entrada. Na determinação das referidas bases de cálculo, aplica-se o percentual de doze por cento sobre a receita bruta, definida nos termos acima, para fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 2003; para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2003, o percentual passa a ser de trinta e dois por cento. (Decisão n.º 66/05 - SRRF - 8ª RF) (grifo do Fisco).

58 Inicialmente, é oportuno frisar que a Solução de Divergência Cosit n.º 04/2011 reportada pela Defesa trata-se de um posicionamento da RFB atinente ao SIMPLES NACIONAL, cujas interpretações não são estendidas a apuração da base de cálculo pela sistemática do lucro arbitrado, objeto do presente litígio.

59 Neste sentido, conforme TVF, às fls. 1183/1196, inclusive não contestado pela Impugnante, a NATÁLIA trata-se de uma firma individual que tem por finalidade o Comércio a Varejo de Automóveis, Camionetas e Utilitários Usados (CNAE fiscal 45.11- 1/02). Dessarte, suas receitas advêm da revenda de veículos usados próprios (equiparada à operação de consignação), em maior parte; e das receitas provenientes da conta alheia e consignações (contratuais).

60 Segundo exaurido neste voto, o art. 5º, da Lei nº 9.716/98, foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 152/98. Esta, ao dispor sobre a determinação da base de cálculo de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativamente às operações com veículos usados, assim estabeleceu no seu art. 2º:

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. (g.n.)

61 Da leitura dos dispositivos transcritos podem-se extrair diretamente duas importantes afirmações:

61.1 as operações passíveis de equiparação a operações de consignação, para efeitos tributários, são unicamente as de venda de veículos usados (que tenham sido adquiridos para revenda ou que tenham sido recebidos como parte preço da venda de veículos novos ou usados); e 61.2 no caso de operações equiparadas a operações de consignação (exclusivamente venda de veículos usados), na determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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.

62 Resta fixar os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta conhecida proveniente da atividade de venda de veículos usados para a apuração do Lucro Arbitrado. Para tanto, é necessário explicitar em que consiste a operação de consignação a que alude o art. 5º, da Lei nº 9.716/98. A Solução de Consulta nº 76 – SRRF10/Disit, de 18/10/2011, ao analisar o tema, muito bem definiu e detalhou a questão, conforme excertos abaixo transcritos:

11.1 Em verdade, o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, já consubstanciado no art. 96 da citada Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004, é de que se trata de operação embasada em um contrato de consignação por comissão, ou contrato de comissão mercantil, referido no Código Comercial, Lei nº 556, de 25 de junho de 1850, arts. 165 a 190, e que é atualmente regulado no Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, em seus arts. 693 a 709 – essa Lei revogou expressamente, em seu art. 2.045, a Parte Primeira do Código Comercial, que sobre ele dispunha.

11.2. O contrato de consignação por comissão, ou simplesmente comissão, como é chamado pelo Código Civil, é o contrato pelo qual alguém (comitente)

outorga a terceiro (comissário) poderes para realizar, em nome deste, mas à conta daquele, negócios referentes à aquisição ou à venda de bens. O comissário fica diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar, sem que estas tenham ação contra o comitente, nem este contra elas, salvo se o comissário ceder seus direitos a qualquer das partes. O comissário é remunerado pelos serviços prestados, mediante o pagamento de uma comissão.

11.3. A equiparação das operações de venda de veículos usados às operações de consignação por comissão, ou simplesmente de comissão, traz, é óbvio, implicações no tocante ao aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda. Isso porque a equiparação implica considerar como receita do revendedor de veículos não a integralidade da sua receita de venda, mas o que seria a receita do comissário (a quem ele se equipara), que nada mais é do que a comissão pelos serviços prestados. É certo que, 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. Esse fato, entretanto, não constitui óbice à equiparação, visto que, para esse efeito, 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.

11.4. Assim, a receita bruta, para fins de determinação do lucro presumido, é a comissão recebida pelo comissário, assim entendida a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do custo de aquisição (quanto a esse montante, não havia dúvida). De outra parte, o percentual aplicável sobre essa diferença, calculada nos termos do § 1º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, há de ser de trinta e dois por cento (32%), previsto no art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, para as atividades de prestação de serviços em geral.

63 Dessa maneira, ao considerar, como receita, a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição de determinado veículo, a Fiscalizada passa a ter suas operações equiparadas à consignação, mesmo tratamento que se revendesse carro de terceiros (o que se verifica igualmente no caso concreto, onde a Contribuinte detém parcela menor das suas receitas advindas das operações de conta alheia ou consignações). Neste caso, a consignação tem os efeitos práticos de um serviço prestado a um terceiro, onde a comissão seria a margem de lucro obtida na transação. Por conseguinte, aplica-se o percentual de 38,4% (32% acrescido de 20%) na determinação da base de cálculo arbitrada do Imposto de Renda, nos termos dos arts. 518, 519 e 532, ambos do RIR/99. Ademais, aplica-se o percentual de 32% na determinação da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95, arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430/96, e arts. 22 e 29, III, da Lei nº 10.684/03.

64 Também nesse sentido caminha a Súmula nº 85 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 85:

Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.

65 Diante de tudo aqui abordado, pugna pela total improcedência da impugnação, no tocante ao tema à epígrafe, não havendo qualquer refoque a ser realizado no procedimento fiscal.

Rejeito as alegações do Impugnante neste tema.

Da Ilegalidade da Aplicação da Selic Sobre a Multa de Ofício

66 Por derradeiro, de forma genérica, a Impugnante reclamou da aplicação da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício, por entender que há carência de base legal.

67 Dada a contestação da Contribuinte, esclareça-se, de início, que na constituição do crédito tributário, são lançados o tributo, a multa de ofício e os juros de mora sobre o imposto devido. Ou seja, os lançamentos são efetuados sem a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Somente depois do vencimento da multa de ofício, que ocorre após o prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração (ou da notificação de lançamento), fica ela sujeita aos juros de mora.

68 Logo, os alegados juros de mora sobre a multa de ofício não constam do lançamento de ofício, conformando-se em matéria a ser enfrentada/questionada pelo sujeito passivo na fase de cobrança, quando do pagamento/recolhimento do crédito tributário, não se vislumbrando, na presente fase processual (de julgamento da impugnação), a instauração de litígio sobre a questão a suscitar análise por esta Delegacia de Julgamento.

69 Entretanto, a título de esclarecimento é de se assinalar que o CTN dispõe, em seu art. 161, que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”.

70 Já no art. 139 do CTN encontra-se a definição de que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. A obrigação principal, por sua vez, nos termos do §1º, do art. 113, do CTN, “surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

71 Para maior clareza reproduz-se, a seguir, os mencionados artigos do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

72 Depreende-se, daí, que o crédito tributário – que decorre da obrigação principal, que por sua vez tem por objeto, o pagamento do tributo e da penalidade pecuniária – abrange a multa de ofício, de forma que, não efetuado o pagamento no prazo legal, o contribuinte caracteriza-se em débito para com a União, incidindo juros de mora também sobre a multa.

73 A matéria foi tratada no Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG n.º 28, de 02/04/98, que homologa o entendimento constante do PARECER n.º 01/98, da DISIT/SRRF/10ª RF, que concluiu, com base nos arts 29 e 30 da MP n.º 1.621-31, de 13 de janeiro de 1998, nos art. 84 da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e no art. 13 da lei 9.065 de 20 de junho de 1995, que a partir de 01/01/1997, as multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos estão sujeitas à incidência

de juros de mora equivalentes a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

74 Também no âmbito judicial há decisões no sentido de se considerar legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal punitiva, sob o fundamento de que esta integra o crédito tributário. Nesse sentido, a título ilustrativo, o julgamento do REsp nº 1.129.990/PR, em 1º de setembro de 2009, pela Segunda Turma do STJ, cujo excerto do voto e ementa a seguir se transcreve:

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida. (STJ, REsp nº 1.129.990/PR, Voto Relator Ministro Castro Meira)

75 A ementa do acórdão prolatado na ocasião do julgamento do REsp nº 1.129.990/PR tem a seguinte redação:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA.

LEGITIMIDADE. 1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido. (STJ/ 2ª Turma; REsp nº 1.129.990/PR; Relator Ministro Castro Meira; DJe de 14/9/09).

76 No mesmo sentido o julgamento realizado pelo STJ em sessão realizada em 04/12/2012, no AgRg no REsp no 1.335.688/PR interposto contra decisão assim ementada:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA APLICADA DE OFÍCIO A CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEGALIDADE. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO.”

77 Em resumo, a agravante argumentava que o disposto no art. 44, da Lei nº 9.430/1996, não faz qualquer registro sobre a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. O Ministro-Relator Benedito Gonçalves limitou-se a ratificar a decisão monocrática publicada em 19/11/2012, na qual esclarecera que ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ firmaram o entendimento de que “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (REsp no 1.129.990/PR e REsp no 834.681/MG). Assim, em sessão realizada em 4/12/2012 (Acórdão publicado no DJe em 10/12/2012), os Ministros da Primeira Turma do STJ acompanharam o voto da relatoria para negar provimento ao agravo regimental.

78 Diante do explanado, não há dúvidas, segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revela que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

Rejeito as alegações do Impugnante neste tema.

Dos Lançamentos Reflexos

79 Quanto aos Autos de Infração de CSLL, PIS e COFINS decorrentes das mesmas matérias fáticas descritas no Auto de Infração do IRPJ, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado, mutatis mutandis, o que foi decidido para o Auto de Infração principal, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

DA CONCLUSÃO

80 Considerando o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de considerar:

80.1 Improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra o Ato Declaratório Executivo nº 04, de 17 de janeiro de 2011, publicado no DOU nº 14, de 20/01/2011, da DRF em Campinas - SP, mantendo-se a exclusão da empresa do Simples Federal e efeitos a partir de 01/01/2006 até 30/06/2007;

80.2 Improcedente a Impugnação para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, manter integralmente o crédito tributário de que trata o Auto de Infração relativo ao lançamento: do IRPJ, no valor de R\$ 16.790,33 (dezesesseis mil, setecentos e noventa reais e trinta e três centavos); da CSLL, no valor de R\$ 7.318,69 (sete mil, trezentos e dezoito reais e sessenta e nove centavos); do PIS, no valor de R\$ 1.735,40 (um mil, setecentos e trinta e cinco reais e quarenta centavos); e o da COFINS, no valor de R\$ 5.154,87 (cinco mil, cento e cinquenta e quatro reais e oitenta e sete centavos);

juntamente com os acréscimos legais correspondentes, inclusive a aplicação da Multa de Ofício 75% (setenta e cinco por cento).

Assim sendo, o Acórdão da 1ª Turma DRJ/SDR/BA nº 15-46.333, de 04.04.2019, e-fls. 241-259, está perfeitamente motivado de forma explícita, clara e congruente e em harmonia com a legislação tributária.

Jurisprudência e Doutrina

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF e Súmula CARF nº 2).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da

Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

Lançamentos Reflexos

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo (art. 9º do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972). Os lançamentos de CSLL, de PIS e de Cofins sendo decorrentes da mesma infração tributária, a relação de causalidade que os informa leva a que o resultado do julgamento destes feitos acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva