



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000584/2010-37
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.351 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de fevereiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado JOSÉ CARLOS CARNEIRO - ME

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

Ano-calendário: 2006

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO CONSCIENTE DE RECEITAS DE COMISSÃO POR INTERMEDIÇÃO FINANCEIRA. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à imputação de multa qualificada por subfaturamento na revenda de veículos, em nada se assemelhando com a acusação de sonegação e fraude por omissão consciente de receitas acessórias da atividade.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente.

(documento assinado digitalmente)
EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)
LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andréa Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-001.389, na sessão de 11 de junho de 2013, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2006

OMISSÃO DE RECEITAS. COMÉRCIO VAREJISTA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A VENDAS EM CONSIGNAÇÃO.

As operações de venda de veículos usados da pessoas jurídica, cujo objeto social declarado em seus atos constitutivos seja a compra e venda de veículos automotores, são equiparadas, para efeitos tributários, a operação de consignação, razão pela qual a sua receita, para fins de apuração dos tributos federais, é a diferença positiva entre o preço de venda e o de custo dos veículos usados adquiridos para revenda.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos devidos na sistemática simplificada de recolhimentos apurados no ano-calendário 2006 a partir da constatação de omissão de receitas. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência, excluindo parte das receitas au tuadas, correspondentes a revenda de veículos, e a totalidade da qualificação da penalidade, submetendo esta exoneração a reexame necessário (e-fls. 1430/1441). A Contribuinte não interpôs recurso voluntário e o Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício (e-fls. 1491/1498).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 23/07/2013 (e-fl. 1500) e em 28/08/2013 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1501/1511 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1537/1540, do qual se extrai:

A FAZENDA NACIONAL alega divergência jurisprudencial quanto ao decidido no acórdão recorrido em relação às seguintes matérias: (i) **equiparação de vendas de veículos usados à consignação no regime do SIMPLES**; e (ii) **qualificação da multa**.

No que se refere à **equiparação de vendas de veículos usados à consignação no regime do SIMPLES**, a recorrente apresentou como paradigma o Acórdão nº 103-23.516, da 3ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, do qual reproduziu a ementa e juntou aos autos cópia do seu inteiro teor (cf. artigo 67, §§ 4º a 9º, do

RICARF/2009; e artigo 67, §§ 6º a 11, do RICARF/2015). Alega que, diversamente da decisão recorrida, o paradigma entendeu que é incabível essa equiparação.

De fato, essa foi a solução adotada no referido acórdão. Confira-se, nesse sentido, o seguinte trecho da sua ementa:

Ementa: IRPJ - SIMPLES - OPERAÇÕES COM VEÍCULOS.

A equiparação das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, não se aplica às empresas tributadas pelo SIMPLES. Para estas, se não houver efetivo contrato de consignação por comissão, a operação deve receber o tratamento de mera compra e venda de veículo, devendo ser utilizada, como base de cálculo do montante devido, relativo ao SIMPLES, a receita bruta mensal apurada integralmente.

No que se refere à **qualificação da multa**, a recorrente apresentou como paradigma o Acórdão n.º 101-92.107, da 1ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, do qual reproduziu a ementa e juntou aos autos cópia do seu inteiro teor (cf. artigo 67, §§ 4º a 9º, do RICARF/2009; e artigo 67, §§ 6º a 11, do RICARF/2015). Alega, assim, que em situação idêntica, qual seja, o subfaturamento de vendas, o paradigma manteve a qualificação da multa.

Na verdade, a decisão recorrida, apesar de ter afastado a omissão de receita de vendas por concordar com a equiparação, manteve a acusação de omissão das receitas de comissão. No entanto, relativamente a esta última, rechaçou a aplicação da multa qualificada. Nesse sentido, adotou o mesmo entendimento veiculado no voto condutor da decisão da primeira instância. Veja-se, o excerto final desse voto:

Diante do exposto, não vejo outro caminho senão o de rejeitar integralmente os lançamentos decorrentes da acusação de omissão de receitas de vendas, apesar de se encontrar comprovada, nos autos, a prática da infração à legislação tributária. Portanto, perdeu-se, por ora, a oportunidade da exigência dos respectivos tributos.

Acerca da acusação de omissão de receitas de comissões a interessada não se manifestou. Por isso, alicerçado no art. 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, mantenho de pé as obrigações tributárias que lhe são correspondentes e até mesmo as que dizem respeito à insuficiência do recolhimento dos tributos derivada da adequação da alíquota à nova faixa de tributação em que ela passou a se enquadrar a partir de março de 2006.

Por fim, considerando que a omissão das receitas de comissão não contou com o concurso de nenhum ato ou documento fraudulento e nem implicou a necessidade de exclusão da interessada do Simples, rechaço a aplicação da multa qualificada e a da prevista no art. 21 da Lei n.º 9.317, de 1996.

Com efeito, no conjunto fático relatado, que motivou a qualificação da multa, inclui-se a questão do subfaturamento das vendas. Confira-se, nesse sentido, os seguintes trechos do relatório da decisão recorrida:

5.8. que, com base em outros documentos e informações, estes colhidos dos fornecedores e dos clientes da interessada, deparou-se com operações comerciais desacompanhadas de documentos e não escrituradas, assim como com subfaturamento das vendas e superfaturamento das compras, conforme detalhou no quadro estampado às fls. 1.213; (grifei)

(...)

7. Por fim, disse a autuante que os fatos relatados acima comprovam o intuito doloso da interessada de ocultar, ou pelo menos retardar, o conhecimento da sua real situação financeira pela Administração Tributária, razão pela qual lhe aplicou a multa qualificada. (grifei)

Portanto a situação fática, realmente, se assemelha com o paradigma apresentado. Veja-se o que disse o seu voto condutor no seguinte trecho:

Entendo que, quanto aos valores apontados no Quadro Demonstrativo de fls. 126/127 e consolidados no Termo de Verificação às fls. 534 verso, ficou perfeitamente demonstrado o subfaturamento na venda de veículos, devendo ser submetida a tributação, como, também, a aplicação da pena qualificada, já que o procedimento doloso da recorrente visou precípuamente impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mascarando o valor real da operação. (grifei)

Destarte, considero pertinentes ambas as divergências suscitadas.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade (artigos 67 e 68 dos RICARF/2009 e 2015) e demonstradas as divergências de entendimentos para as matérias expostas, propõe-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da FAZENDA NACIONAL. (destaques do original).

A PGFN argumenta, que a *possibilidade de equiparação de operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, a operações de consignação, indistintamente, para as empresas em geral* decorre de uma leitura isolada do art. 5º da Lei nº 9.716/98, porque em uma interpretação conjugada com a legislação de regência da sistemática simplificada para cumprimento das obrigações tributárias conclui-se pela inaplicabilidade às empresas tributadas pela sistemática do SIMPLES, que não podem deduzir o custo de aquisição do veículo para determinar o valor do pagamento mensal unificado.

Defende que:

Na determinação da receita bruta, deve ainda ser considerado o valor das vendas de bens e serviços nas operações da pessoa jurídica, como definido no art. 2º, § 2º, da Lei 9.317/96:

"Art. 2º. (...)

§ 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."

Sendo assim, os valores recebidos nas operações de compra e venda de veículos, em sua totalidade, integram a base de cálculo para apuração dos tributos pela sistemática do SIMPLES.

Com referência à qualificação da multa, reproduz doutrina e a legislação de regência e aduz:

Verifica-se que a sonegação, do artigo 71, refere-se à conduta (comissiva ou omissiva) para impedir ou retardar **o conhecimento da ocorrência do fato gerador** ou das condições pessoais da contribuinte. Fraude, do artigo 72, **que não se trata de fraude à lei, mas ao Fisco**, atua na formação do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo ou retardando sua ocorrência, **como, também, depois de formado, modificando-o para reduzir imposto ou diferir seu pagamento**.

Repita-se, para consolidar a memória, a afirmação do autor sobre o pressuposto de fato captado pelo dispositivo tributário: **é um pressuposto de fato que também se enquadra em norma penal**.

Pois bem. Há necessidade de se analisar a conduta do contribuinte, se de fato ocorreu dano ao erário e se possuía ou devia possuir consciência de que causava o dano.

No caso concreto, faz-se mister examinar se a materialidade da conduta se ajusta à norma inserida nos artigos da Lei nº 4.502/64 a que remete a Lei nº 9.430/96 em seu artigo 44, inciso II (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007).

Como visto, restou cristalina a atividade ilícita do autuado, **observada a partir do subfaturamento de vendas. Tal conduta revela evidente intuito fraudulento, a ensejar a incidência da multa qualificada.**

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua **ação firme e abusiva, em burla ao cumprimento da obrigação fiscal, demonstrou conduta consciente de quem procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.**

[...]

Daí deflui, de imediato, que surgem como elementos da conduta a consciência e a vontade, pois que a conduta foi realizada e, mais, dirigida a uma determinada finalidade, além de ser exteriorizada.

Tudo considerado, conclui-se que o contribuinte:

- i) praticou atividade ilícita, observada a partir do subfaturamento de vendas, motivo pelo qual foi aplicada e **devidamente justificada** pela fiscalização a **multa de 150%**;
- ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve diminuição do efetivo valor da obrigação tributária, com o conseqüente pagamento a menor do tributo devido, em evidente prejuízo ao erário;
- iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, objetivando impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;
- iv) **a conduta** demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, **indicando a intensidade do dolo.**

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

A PGFN pede que seja conhecido e provido o recurso especial *para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.*

Cientificada por edital em 26/04/2016 (e-fls. 1544), a Contribuinte não se manifestou.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O conhecimento do recurso especial da PGFN deve ter em conta seu pedido final de restabelecimento no lançamento em sua integralidade.

Como relatado, a exoneração promovida em 1ª instância, mantida no acórdão recorrido, decorre da exclusão de parte das receitas autuadas, correspondentes a revenda de veículos, e da qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários resultantes de todas as infrações apuradas.

Constam do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1267/1294) as seguintes infrações:

- Declaração das receitas de revenda de veículos pela diferença entre o constante na nota fiscal de venda e o seu custo de aquisição;
- Omissão de receitas de comissões recebidas por intermediação de financiamentos em operações de comercialização de veículos; e
- Subfaturamento na venda de veículos, amparadas em *documentação irregular, pois consigna valor inferior ao real da operação, o que demonstra a existência de receita marginal*.

A qualificação da penalidade se deu sob a seguinte fundamentação:

3.6 – Desta forma, o contribuinte infringiu a legislação tributária ao OMITIR CONSCIENTEMENTE as receitas das comissões recebidas das instituições financeiras e OCULTAR a receita bruta subfaturando as vendas de veículos.

[...]

4.1 – Comprovado o intuito doloso, através de prova material evidente à ciência pelo sujeito passivo da situação ilícita, amplamente exposta nos itens anteriores, onde se demonstra e comprova que a empresa José Carlos Carneiro ME concorreu para sua prática dela se beneficiando quando tentou ocultar da Administração Tributária sua real situação financeira, bem como suas operações comerciais, retardando o conhecimento acerca de suas receitas.

Presente o evidente intuito de fraude e, tendo ficado demonstrado que o contribuinte agiu dolosamente, está a ação instruída com documentos que comprovam a vontade de obter o resultado da ação ou omissão delituosa, descrito na Lei nº 4.502/64. [art. 71 e 72]

O demonstrativo abaixo, refletido nos autos de infração às e-fls. 1295/1386, permite concluir que a multa qualificada foi aplicada sobre as receitas de comissões financeiras somadas à receita excedente ao faturado, determinada pelo critério questionado de reconhecimento pela diferença entre o valor de aquisição e de venda dos veículos usados:

COMP	Receita Bruta Total	Valor Nota Fiscal Saída	Receita Declarada PJSI	Omissão de Receita		
	Escriturada e Não-Escriturada			Receita Escritura	Receita não Escriturada	
				Diferença Base Cálculo	Comissões Financeiras	Valor Excedente ao Faturado
jan-06	633.151,52	606.400,00	11.900,00	594.500,00	17.456,52	9.295,00
fev-06	324.408,71	317.200,00	5.700,00	311.500,00	7.208,71	-
mar-06	478.980,84	462.200,00	8.200,00	454.000,00	11.280,84	5.500,00
abr-06	236.115,93	229.000,00	6.500,00	222.500,00	7.115,93	-
mai-06	537.413,78	508.300,00	19.900,00	488.400,00	10.113,78	19.000,00
jun-06	444.524,15	430.700,00	11.300,00	419.400,00	4.824,15	9.000,00
jul-06	532.333,44	505.700,00	10.400,00	495.300,00	11.833,44	14.800,00
ago-06	339.032,06	319.720,00	9.520,00	310.200,00	13.812,06	5.500,00
set-06	430.537,81	419.600,00	7.800,00	411.800,00	6.537,81	4.400,00
out-06	471.767,32	435.300,00	9.800,00	425.500,00	11.617,32	24.850,00
nov-06	602.577,36	593.600,00	10.100,00	583.500,00	6.047,36	2.930,00
dez-06	453.341,78	419.400,00	8.500,00	410.900,00	2.491,78	31.450,00
Total	5.484.184,70	5.247.120,00	119.620,00	5.127.500,00	110.339,70	126.725,00

As receitas de venda de veículos na parte excedente à diferença entre o valor de aquisição e de venda dos veículos usados, ainda que correspondentes a vendas escrituradas ou não escrituradas, ensejaram exigências com acréscimo de penalidade no percentual de 75%.

A autoridade julgadora de 1ª instância, de seu lado, excluiu integralmente a qualificação da penalidade, sob os seguintes fundamentos:

Estou certo, portanto, de que o procedimento fiscal contrariou a legislação de regência da matéria ao estabelecer, como ponto de partida dos lançamentos, o preço de venda dos veículos adquiridos para revenda.

Assentado este entendimento, observo que, de acordo com o art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento; é da sua competência, portanto, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. E a autoridade administrativa que constitui o lançamento é a que procede à auditoria, a que fiscaliza. Logo, a ela compete determinar a matéria tributável e o tributo por ventura não determinados pelo contribuinte objeto de fiscalização. Se a autoridade se equivoca ao aplicar a legislação de regência da matéria examinada e, por conseguinte, deixa de determinar corretamente a matéria tributável e o tributo devido, não cabe à autoridade julgadora fazer os acertos necessários para ajustar o lançamento à legislação tributária, pois este procedimento configuraria inovação, inadmissível na fase contenciosa do processo.

É de bom alvitre notar que, neste caso, não se trata de afastar uma parte da matéria tributável que se reputa improcedente; trata-se de dar nova configuração a um lançamento cuja matéria tributável e, consequentemente, o tributo cobrado se apresentam em desacordo com a lei, em virtude de lapso na sua interpretação.

Diante do exposto, não vejo outro caminho senão o de rejeitar integralmente os lançamentos decorrentes da acusação de omissão de receitas de vendas, apesar de se encontrar comprovada, nos autos, a prática da infração à legislação tributária.

Portanto, perdeu-se, por ora, a oportunidade da exigência dos respectivos tributos.

Acerca da acusação de omissão das receitas de comissões a interessada não se manifestou. Por isso, alicerçado no art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, mantenho de pé as obrigações tributárias que lhe são correspondentes e até mesmo as que dizem respeito à insuficiência do recolhimento dos tributos derivada da adequação da alíquota à nova faixa de tributação em que ela passou a se enquadrar a partir de março de 2006.

Por fim, considerando que a omissão das receitas de comissão não contou com o concurso de nenhum ato ou documento fraudulento e nem implicou a necessidade de exclusão da interessada do Simples, rechaço a aplicação da multa qualificada e a da prevista no art. 21 da Lei nº 9.317, de 1996.

Assim, foram excluídas integralmente as exigências correspondentes a receitas de venda de veículos, tanto no que se refere à diferença entre o valor de aquisição e de venda dos veículos usados, lançadas com qualificação da penalidade, como na parte excedente a tal diferença, acrescida de multa de ofício de 75%.

Ocorre que a acusação de subfaturamento para qualificação da penalidade está limitada a esta parte da autuação, e foi desconsiderada porque o Colegiado *a quo* endossou o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância contrário ao critério de cálculo adotado pela autoridade fiscal, *apesar de se encontrar comprovada, nos autos, a prática da infração à legislação tributária*.

Deduz-se, do exposto, que a qualificação da penalidade aplicada sobre as receitas de comissões financeiras em razão de a Contribuinte *as omitir conscientemente*, e excluída pela autoridade julgadora de 1ª instância por não ter contado *com o concurso de nenhum ato ou documento fraudulento* e por não ter implicado *a necessidade de exclusão da interessada do*

Simples, apresenta dessemelhança em face do paradigma nº 101-92.107, no qual a qualificação da penalidade foi mantida porque *perfeitamente demonstrado o subfaturamento na venda de veículos*, classificado como *procedimento doloso da recorrente que visou precipuamente impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mascarando o valor real da operação*.

O exame de admissibilidade tomou como premissa, equivocadamente, que *no conjunto fático relatado, que motivou a qualificação da multa, inclui-se a questão do subfaturamento das vendas*. Como demonstrado nas transcrições ao norte, esta ocorrência não se prestou à qualificação da penalidade aplicada sobre os créditos tributários decorrentes das receitas de comissões financeiras, de modo que, para pretender o restabelecimento integral do lançamento, deveria a PGFN ter colacionado paradigma que caracterizasse o dissídio jurisprudencial em face do entendimento firmado no acórdão recorrido, no sentido de que a omissão consciente destes valores não ensejaria a qualificação da penalidade.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, excluindo-se do litígio a qualificação da penalidade aplicada sobre as receitas de comissões financeiras omitidas.

Recurso especial da PGFN - Mérito

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. E a Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, referindo-se a “*pessoa jurídica sujeita à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores*”, estabeleceu que, na determinação das bases de cálculo dos tributos e contribuições ali aludidos, “*será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.*”

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

15. O SIMPLES é um regime de tributação favorecido, instituído pela Lei nº 9.317, de 1996, com amparo no art. 170, inciso IX, da Constituição Federal. Trata-se de um regime de normas próprias para empresas que optem por uma sistemática de tributação mais favorecida e, principalmente, simplificada.

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

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

Lei 9.317/96

“Art. 2º.

2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços

prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

IN SRF 009/99

Art. 2º ...

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

IN SRF 34/2001

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

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

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

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

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

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

Assunto: ... Simples

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

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

Assunto: ... Simples

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

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

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

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

Assunto: ... Simples

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

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

Assunto: ... Simples

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

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

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

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

Assunto: ... Simples

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

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

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

21. Mas, no presente caso, embora descreva a fiscalização que a contribuinte apresentou “*cópias de diversas Autorizações para Transferência de Veículos, onde constam como adquirentes pessoas que figuram na relação, sendo possível a identificação do veículo, vendedor e comprador, data da operação e seu respectivo valor*” e “*cópias de diversas notas fiscais de vendas de veículos, emitidas por terceiros, em operações em que o interessado foi um intermediário, recebendo o pagamento do cliente final e pagando ao vendedor do veículo o valor da nota fiscal*”, o que denota operações de intermediação, verifica-se também que, tanto no decorrer do procedimento fiscal como na fase de impugnação, foram apresentadas cópias de Instrumentos Particulares de Compra e Venda de Automóvel, em que a fiscalizada figura como comprador (fls. 1.259, por

exemplo), e cópias de Recibo de Venda, em que figura como vendedor (fls. 1.226, por exemplo). Não foram apresentados contratos de comissão que comprovassem tratar-se de operações em consignação por comissão. Além disso, o próprio contribuinte informou à fiscalização, conforme Termo de Esclarecimentos de fls. 334, que, dentre os valores recebidos, *“encontram-se, inclusive alguns referentes a comercialização de veículos “zero quilometro”, em operações em que o cliente final pagava à empresa um valor bruto e este pagava à concessionária um valor já líquido do ganho da empresa com a intermediação”* – prática que não guarda relação com operações de venda de veículos usados em consignação.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

25. Outros, contudo, entendem estar diante de um contrato de compra e venda sob condição resolutória, ou seja, o tradens teria realizado uma venda ao accipiens sob a condição resolutória de ulterior devolução da mercadoria, por este àquele, na hipótese de inocorrência de sua nova venda a um terceiro adquirente no prazo pactuado.

26. Se o contrato estimatório é compra e venda sob condição suspensiva ou sob condição resolutória, seria um absurdo considerar que a Lei nº 9.716, de 1998, a

ele equiparou, para efeitos tributários, as operações de venda de veículos usados, conforme se demonstrará a seguir.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

35. Ora não parece também que o legislador tenha equiparado às operações de consignação por vendas, ou contrato estimatório, enquanto obrigação alternativa do comerciante: de vender, comprar ou restituir. Tais hipóteses nem sempre configuram hipóteses de incidência dos tributos e contribuições federais em comento, mormente as operações de compra e de restituição. Já quanto à alternativa da venda, a equiparação seria descabida pelos mesmos motivos já aduzidos nos itens 27 e 28 acima, que trataram da tese da venda sob condição suspensiva ou resolutória, haja vista que seria equiparar uma operação de venda a outra operação de venda, de preços idênticos, sem quaisquer efeitos sobre as bases de cálculo dos tributos ou contribuições federais incidentes.

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

(...)

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

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

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

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

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

A Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, por sua vez, encontra fundamento legal na legislação de regência do Simples Federal, que impõe o cálculo do recolhimento a partir da receita bruta mensal, assim considerado *o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos*. Logo, se a legislação especial definiu coeficientes de recolhimento sob a premissa de sua aplicação sobre receitas sem dedução de custos, e não contemplou a equiparação semelhante à posteriormente trazida pela Lei nº 9.716, de 1998, correta a interpretação fixada pela Receita Federal no referido ato normativo, limitando a aplicação desta sistemática aos regimes de tributação que contemplam a repercussão da dedução destes custos, mediante determinação das bases tributáveis a partir do resultado contábil ajustado – como é o lucro real – ou com coeficiente majorado para aplicação sobre base de cálculo minorada – como são o lucro presumido e o lucro arbitrado.

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

Entretanto, como se depreende da legislação que rege a sistemática simplificada para cumprimento das obrigações tributárias, bem como das Soluções de Consulta emitidas pelos órgãos da SRF, a possibilidade de equiparação das operações de venda de veículos

usados, adquiridos para revenda, às operações de consignação, prevista no art. 5º da Lei 9.716/98 e Instrução Normativa 152/98, não se aplica, em princípio, às empresas tributadas pela sistemática do SIMPLES, pois estas não podem deduzir o custo de aquisição do veículo para determinar o valor do pagamento mensal unificado, relativamente a operações que são sejam efetivamente de consignação.

Isto porque o SIMPLES é um regime de tributação favorecido, instituído pela Lei nº 9.317, de 1996, com amparo no art. 170, inciso IX, da Constituição Federal. Trata-se de um regime de normas próprias para empresas que optem por uma sistemática de tributação mais favorecida e, principalmente, simplificada.

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

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

Lei 9.317/96

"Art. 2".

2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos."

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

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

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

Em suma, embora a pessoa jurídica que exerça a atividade de revenda de veículos usados não possa ser equiparada àquelas que realizam operações em consignação por comissão para ter seu acesso ao Simples Federal vedado, o recolhimento simplificado deve ser determinado a partir da receita bruta de revenda de veículos usados, sem dedução dos correspondentes custos.

Consequência dessa conclusão é o restabelecimento dos créditos tributários correspondentes aos recolhimentos simplificados que deixaram de ser promovidos em razão da receita integral da atividade, bem como da multa qualificada sobre eles aplicada e exonerada na decisão de 1ª instância apenas em razão da exoneração do respectivo principal, o que impede a apreciação da segunda divergência, por meio da qual a PGFN pretende o restabelecimento da qualificação da penalidade porque indicada a ocorrência de subfaturamento.

De fato, como demonstrado na preliminar de conhecimento do recurso fazendário, a decisão de 1ª instância cancelou todo o crédito tributário correspondente às receitas de revenda

de veículos usados, inclusive a parcela equivalente à diferença entre os valores das notas fiscais de venda e de aquisição de veículos usados, por entender viciada a forma de apuração das bases tributáveis negando-se efeitos ao art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, o que impôs o cancelamento, também, da multa qualificada aplicada sobre parte destes valores, inclusive com a ressalva de que assim se fazia *apesar de se encontrar comprovada, nos autos, a prática da infração à legislação tributária*.

Em tais circunstâncias, imperioso se mostra que os autos retornem à autoridade julgadora para apreciação da defesa da Contribuinte não só contra a qualificação da penalidade, mas também quanto a irregularidades na apuração de tais bases de cálculo e nas provas que lhes dão suporte.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno à DRJ de origem.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Redator Designado

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

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

Trata-se de matéria já julgada no Acórdão nº 1201-002.303, cujo presente Julgador foi o Relator do voto condutor e do qual transcrevo parte do voto condutor como razões de decidir:

(...)

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

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

Não há, ao contrário do que quer fazer crer a decisão de piso, nenhuma restrição legal quanto à sistemática de tributação adotada pelo contribuinte que explore a atividade de revenda de veículo usado. A equiparação desta atividade à operação de consignação mercantil, portanto, é plena e sem nenhuma condição.

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

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

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

A base de cálculo nas operações de revenda de veículos usados, portanto, corresponde à diferença entre o valor de sua alienação e o respectivo custo de aquisição, em razão da equiparação desta atividade à *venda em consignação* - atualmente tratado no Código Civil Brasileiro (artigo 693) como "contrato de comissão" -, conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 9.716/1998, ainda que a empresa esteja inscrita no Simples.

Nesse sentido, nenhum reparo cabe ao procedimento adotado pela contribuinte, afinal a própria lei lhe garante a tributação com base no valor líquido, e não pelo valor bruto como pretendeu a fiscalização.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli