



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.721043/2013-84
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.039 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2021
Recorrente JOCAR ROMA VEÍCULOS LTDA. - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2009

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. EFEITOS DA EXCLUSÃO.

Escorrei o Ato Declaratório de Exclusão do Simples emitido em consonância com o diploma legal vigente à época da hipótese de exclusão devidamente caracterizada nos autos, não se tratando referida exclusão de aplicação de penalidade que justifique a aplicação do art. 106, II, “c” do CTN.

LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Quando da constatação de depósitos bancários cuja origem reste não comprovada pelo sujeito passivo, de se aplicar o comando constante do art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, presumida, assim, a omissão de rendimentos, com consequente cômputo para fins de verificação de obediência ao limite de receita auferida para adoção da sistemática do Simples Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exclusivamente quanto à matéria de exclusão do Simples Nacional, para quanto à matéria conhecida, afastar a alegação de nulidade do ADE e, no mérito, negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Mauritània Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocada) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente). Ausentes os Conselheiros Bianca Felicia Rothschild e Rafael Taranto Malheiros.

Relatório

Trata-se de processo decorrente de Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional (doravante ADE), de e-fl. 11, emitido em 01 de abril de 2013, com efeitos desde 01/01/2010 e decorrente de constatação de que, durante o ano-calendário de 2009, a receita bruta da contribuinte, no valor de R\$ 11.254.766,92 ultrapassou o limite estabelecido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar n.º 123, de 2006, aplicando-se, destarte, o previsto pelos arts. 3º., §9º. e 33, da Lei Complementar n.º. 123. de 2006.

Tal excesso em relação ao limite legalmente estabelecido foi resultante das seguintes infrações imputadas ao sujeito passivo: a) Omissão de receita por não comprovação de origem dos recursos creditados em conta-corrente e b) Omissão de receitas, a partir da apuração de Saldo Credor de Caixa, resultando em lançamentos de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), formalizados e controlados em feito próprio, de n.º. 18470.721042/2013-30.

2. Cientificada a contribuinte de sua exclusão através do ADE em 25.04.2013 (e-fl. 138), protocolizou inicialmente manifestação de inconformidade de e-fls. 145 a 185 e anexos, a qual se constituiu também em impugnação (assim, simultânea) aos autos de infração formalizados e controlados no Processo n.º. 18470.721042/2013-30, na forma perfeitamente relatada pela autoridade julgadora de 1ª. instância, *verbis*:

(...)

Em 21 de maio de 2013 foi protocolado o documento de fls. 145 a 185, no qual é aduzido, em apertada síntese, que:

a) preliminarmente:

a.1) a nulidade do Ato Declaratório Executivo DRF/RJ02 n.º 1, que excluiu a contribuinte do Simples;

a.1.1) porque os valores creditados nas contas correntes não representam as receitas da contribuinte. Em sua maior parte correspondem a empréstimos obtidos junto a bancos e, ainda, muitos desses valores pertenciam aos efetivos donos dos veículos revendidos recebendo a autuada apenas parte deles (comissão);

a.1.2) em face da retroatividade benigna (CTN, art. 106), deve ser aplicado ao caso o disposto na Lei Complementar n.º 139/2011 e, assim, eventual crédito tributário, calculado pelo Lucro Presumido, só poderá ser exigido a partir de fevereiro de 2009;

a.2) são nulos os autos de infração uma vez que formalizados pela sistemática do Simples, pois deveria sê-lo pelo Lucro Presumido, a partir de fevereiro de 2009, nos termos da Lei Complementar n.º 139/2011, art. 5º da Lei n.º 9.716/1998 e IN SRF n.º 152/1998;

a.2.1) além disso, havia outros motivos para a exclusão da contribuinte do Simples, com efeitos a partir do próprio mês em que incorridos, que não foram objeto de representação, para que pudesse ser lançado um crédito tributário indevido, de proporções astronômicas;

a.2.2) também, a atividade da contribuinte (intermediação) não permitiria a inclusão dela na sistemática do Simples, ocasionando a exclusão desde a data da opção;

a.2.3) os lançamentos não podem prosperar somente baseados em parecer da Cosit, em processo de consulta;

a.2.4) os contratos firmados entre a contribuinte e seus clientes não são de consignação ou estimatórios, mas de comissão e a receita bruta é a comissão, tributada pelo regime do Lucro Presumido;

a.3) os lançamentos são nulos tendo-se em vista que os depósitos bancários não se consubstanciam em fato gerador do Imposto de Renda, mesmo depois da edição da Lei n.º 9.430/1996, uma vez comprovados a origem dos créditos;

a.3.1) os lançamentos deveriam ter fundamento em acréscimo patrimonial a descoberto e não “Receita não Escriturada” ou “Depósitos não Escriturados”;

a.3.2) não tem sentido tributarem-se os depósitos como receita não escriturada se todos os lançamentos a eles relativos constam nos livros contábeis apresentados à fiscalização;

a.3.3) foram adotadas duas tipificações distintas: uma para os depósitos na conta do Banco Itaú e outra para na do Banco Real, o que caracteriza a nulidade dos lançamentos;

a.3.4) as provas relativas aos depósitos foram desconsideradas pela autuante que não os excluiu dos lançamentos e nem sequer identificou os créditos que considerou como não comprovados;

b) no mérito:

b.1) toda a movimentação bancária foi escriturada, tanto os recebimentos dos clientes (compradores), quanto os pagamentos dos fornecedores (proprietários dos veículos vendidos);

b.2) “quanto à documentação comprobatória das operações, o Impugnante tem encontrado dificuldade em sua obtenção na medida em que é representada, basicamente pelo documento de transferência do veículo (DUT), que fica em poder da pessoa física adquirente. Como a Impugnante figura como uma espécie de intermediária da compra e venda, não lhe é dada sequer cópia de tal documento”;

b.3) a planilha apresentada pela impugnante é suficiente para comprovar que, do montante dos depósitos bancários, parte substancial tem origem na venda dos veículos com repasses feitos aos proprietários dos veículos vendidos e outro grande volume é decorrente de empréstimos bancários, os primeiros podendo ser aferidos pela “circularização” junto aos vendedores e compradores dos veículos;

b.4) os livros contábeis estão corretamente escriturados;

b.5) não existem os saldos credores de Caixa. As contas “Caixa” e “Bancos” devem ser analisadas em conjunto e, sempre que o saldo fica credor, o banco libera empréstimos nas modalidades “Conta Garantida” ou “Capital de Giro”, mediante a “Transferência Eletrônica de Fundos” (TEF);

b.6) tais modalidades de empréstimo prescindem de contrato formal entre as partes;

b.7) as Notas Fiscais das operações encontravam-se no escritório de contabilidade, mas não foram localizadas;

b.8) os livros contábeis, os extratos bancários e os contratos de comissão demonstram a origem dos valores creditados nas contas bancárias;

b.9) embora este não exista, no que concerne ao saldo credor de Caixa, o lançamento não prospera uma vez que a legislação determina a tributação apenas do maior saldo credor do período e os valores dos depósitos somam mais que quinze vezes o montante dos saldos credores;

b.10) há a pergunta: “... que tipo de infração caracteriza eventual falta de comprovação de depósito bancário: receita não escriturada ou depósito não escriturado? Ora, a fiscalização não pode ao seu bel prazer enquadrar um mesmo fato imponível no dispositivo legal que lhe convier ou quiser eleger, mesmo porque a legislação tributária submete-se ao princípio da legalidade cerrada, previsto na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional, sob pena de por em risco a segurança jurídica do contribuinte”;

b.11) não há comprovação do nexos causal entre os depósitos e o fato que represente omissão de receitas;

b.12) os lançamentos não foram feitos nos moldes do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, mas sim a título de receita não escriturada, que não encontra respaldo nessa norma;

c) há erros de cálculo e necessários ajustes na base de cálculo dos lançamentos, “representados pela inclusão de valores que não podem ser caracterizados como receitas da empresa, por sua própria natureza, quais sejam: *a*) empréstimos bancários creditados nas contas que o Impugnante mantém no Banco Itaú e no Banco Real (R\$ 5.218.654,64); *b*) produto da venda de veículos de terceiros vendidos por intermédio da autuada, cujo valor, deduzido da comissão a que faz jus a Impugnante, e repassado aos donos (R\$ 4.274.984,08); *c*) valor do reembolso, pelos compradores (clientes) dos valores das multas e emplacamentos dos veículos vendidos (R\$ 81.148,16); e *d*) valor do custo dos veículos vendidos, caso venha se entender que a Impugnante comercializou veículos em seu próprio nome”;

c.1) “... ainda que a Impugnante tivesse omitido rendimentos, o que se admite apenas por amor à argumentação, não se poderia cogitar de omissão de rendimento na totalidade daquele valor. Basta observar que o valor repassado para o titular do veículo vendido representa um custo que necessariamente teria que ser compensado na hipótese de omissão de receita”

c.2) a autuante não apresentou nenhum elemento seguro de prova para que pudesse rejeitar os documentos trazidos pela impugnante;

d) há que se realizar um ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados, excluindo-se o valor da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins lançadas de ofício por ocasião do mesmo procedimento fiscal;

e) os lançamentos reflexos devem ser afastados, em face da aplicação a eles dos mesmos fundamentos da impugnação relativa ao IRPJ e à CSLL;

f) não cabe o lançamento da contribuição patronal previdenciária, uma vez tal contribuição possuir legislação própria que não admite o lançamento por presunção;

g) é ilegal a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício.

Ao final é requerida a declaração de nulidade dos lançamentos. Se ultrapassadas as preliminares, que os autos de infração sejam considerados totalmente improcedentes.

Protesta-se pela juntada de provas e elementos necessários à comprovação das alegações, inclusive a realização de perícia.

“Finalmente, caso venha remanescer alguma parcela do crédito tributário lançado, que sejam procedidos aos ajustes na base de cálculo da exigência, a fim de que sejam expurgados do seu cômputo os valores relativos a: *a*) empréstimos bancários creditados nas contas que o Impugnante mantém no Banco Itaú e no Banco Real (R\$ 5.218.654,64); *b*) produto da venda de veículos de terceiros vendidos por intermédio da autuada, cujo valor, deduzido da comissão a que faz jus a Impugnante, é repassado aos donos (R\$ 4.274.984,08); *c*) valor do reembolso, pelos compradores (clientes) dos valores das multas e emplacamentos dos veículos vendidos (R\$ 81.148,16); *d*) transferências entre as contas examinadas e da conta investimento para a conta corrente, computadas em duplicidade, na medida em que a D. Fiscal não excluiu tais valores e, *e*) valor do custo dos veículos vendidos, caso venha se entender que a Impugnante comercializou veículos em seu próprio nome.”

3. A referida manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela autoridade julgadora de 1ª instância, na forma de Acórdão de e-fls. 553 a 562, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos, *verbis*:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2010

PRODUÇÃO DE PROVAS.

O pedido de diligência/perícia é afeto aos processo relativo aos autos de infração.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. ATO DECLARATÓRIO. NULIDADE.

É válido o ato de exclusão do Simples Nacional motivado por excesso de receitas, se não presentes outros motivos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Sem Crédito em Litígio

4. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 16.08.2016 (e-fl. 567), a contribuinte protocolizou, em 09.09.2016 (e-fl. 622), Recurso Voluntário de e-fls. 569 a 621, onde reitera seus argumentos deduzidos em sede de manifestação de inconformidade,.

5. A propósito, de se notar que o contribuinte optou, novamente, por apresentar recurso idêntico conjunto, abrangendo tanto argumentações relacionadas aos autos de infração formalizados e controlados no Processo n.º. 18470.721042/2013-30, quanto ao ato de exclusão de, sendo este último o escopo exclusivo do presente feito em julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

6. O litígio decorre da exclusão do Simples Nacional, com efeitos a partir de 01/01/2008 e decorrente da constatação de que de, durante o ano-calendário de 2009, sua receita bruta no valor de R\$ 11.254.766,92 ultrapassou o limite estabelecido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicando-se, destarte, o previsto pelos arts. 3º., §9º. e 33, da Lei Complementar nº. 123. de 2006.

7. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 16.08.2016 (e-fl. 567), a contribuinte protocolizou, em 09.09.2016 (e-fl. 622), Recurso Voluntário de e-fls. 569 a 621. Assim, o pleito é tempestivo a passo á sua análise.

8. Para fins de delimitação da lide, note-se que, uma vez que tal excesso em relação ao limite legalmente estabelecido foi resultante de omissões de receita imputadas ao sujeito passivo através de lançamentos formalizados e controlados em feito próprio, de n.º. 18470.721042/2013-30, estabeleceu-se contraditório específico no âmbito daquele processo, já transitado em julgado administrativamente de forma integralmente desfavorável ao contribuinte (com os débitos já tendo sido, inclusive, objeto de inscrição em dívida ativa).

9. Em linha com tal constatação, esclarece-se que o contraditório exercido no presente feito e o litígio aqui em julgamento limitam-se à legalidade da exclusão efetuada.

10. Limitada a presente lide, destarte, à apreciação dos seguintes itens constantes do Recurso de e-fls. 569 a 621:

10.1) Item II, “a” – da nulidade do ADE n.º. 01, de 01.04.2013, por ausência de suporte fático e legal.

10.2) item II, “b” – da nulidade dos lançamentos frente à adoção de regime de tributação inaplicável ao caso, este item especificamente somente quanto à necessidade de exclusão de ofício por: a) irregularidade contábil que não permitia a identificação de movimentação financeira; b) descumprimento da obrigação de emitir documento fiscal de venda

ou prestação de serviços e c) pelo fato da atividade da recorrente (de revenda de veículos mediante contrato de comissão mercantil) não se enquadrar dentre aquelas autorizadas à tributação pelo Simples Nacional.

11. Assim, não conheço, no âmbito do presente processo e Recurso, dos seguintes temas (itens) constantes da peça recursal de e-fls. 569 a 621, visto que especificamente concernentes aos autos de infração decorrentes da exclusão aqui em litígio e, ressalte-se já enfrentados e apreciados no âmbito do processo 18470.721042/2013-30 (seja através da decisão de 1ª. instância ali prolatada, acórdão DRJ/CGE 04-41.257, seja através do acórdão CARF n.º. 1402-003.283):

11.1) Item II, “c” – nulidade do lançamento por erro na tipificação e enquadramento legal da exigência e eleição de base de cálculo irreal;

11.2) Item III, “a” - verdade material sobre a atividade da empresa e sua movimentação bancária;

11.3) Item III, “b” - dos esclarecimentos e provas sobre a origem dos créditos bancários apresentados pela recorrente;

11.4) Item III, “c” - da improcedência das acusações fiscais;

11.5) Item III, “d” - dos erros de cálculo e necessários ajustes na base de cálculo dos lançamentos;

11.6) Item IV - do ajuste a ser feitos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL lançados de ofício;

11.7) Item V - tributações reflexas (Contribuições Sociais - CSLL, PIS e COFINS);

11.8) Item VI - do não cabimento da exigência da contribuição patronal previdenciária – CPP e

11.9) Item VII - da ilegalidade da incidência dos juros selic sobre a multa *ex officio*

Passa-se, assim, à análise da matéria recursal conhecida.

Quanto à nulidade do ADE no. 01, de 01.04.2013, por ausência de suporte fático e legal e quanto à necessidade de exclusão de ofício por: a) irregularidade contábil que não permitia a identificação de movimentação financeira; b) descumprimento da obrigação de emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviços e c) pelo fato da atividade da recorrente (segundo a recorrente, de revenda de veículos mediante contrato de comissão mercantil) não se enquadrar dentre aquelas autorizadas à tributação pelo Simples Nacional

12. Inicialmente, de se ressaltar que, conforme ADE de e-fl. 11, a exclusão do Simples Nacional em litígio não se baseou nas hipóteses de irregularidades contábeis e fiscais apontadas pela recorrente (erroneamente citadas em seu pleito como “itens 11 e 14 da Resolução CGSN n.º. 94, de 2011”), mas, sim, no fato de sua receita bruta, considerada a omissão de receitas objeto de lançamento, ter ultrapassado, no ano-calendário de 2009, o limite estabelecido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar n.º 123, de 2006, conforme disposto no parágrafo 9º do art. 3º da Lei Complementar n.º 123/2006.

13. Escorreito o Acórdão recorrido, ao elucidar, em linha com a constatação supra, que, em nenhum momento, a autoridade fiscal apontou ou utilizou-se das hipóteses de exclusão decorrentes de irregularidades fiscais e contábeis, tal como quis fazer crer a Recorrente, *verbis*:

“(…)

A contribuinte aduz ainda que havia outros motivos para a exclusão da contribuinte do Simples, com efeitos a partir do próprio mês em que incorridos, e que a sua atividade (intermediação) não permitiria fosse incluída na sistemática do Simples, ocasionando a exclusão com efeitos desde a data da opção.

Os motivos apresentados pela própria contribuinte dizem respeito à escrituração de livros contábeis e a falta de apresentação de notas fiscais referentes às operações.

Relativamente aos livros contábeis, as irregularidades apontadas pela auditora fiscal não torna a escrituração imprestável. Ademais, os livros foram utilizados para fins de tributação, com a identificação de lançamentos que embasaram os autos de infração, pelo que não poderia ocorrer a exclusão por esse motivo. (grifei)

Ainda, com relação à escrituração contábil, assim se referiu a contribuinte em outro ponto da manifestação de inconformidade/impugnação (fls. 166 a 168):

“(…)

Não tem sentido pois a contribuinte invocar em seu favor a exclusão do Simples por supostas falhas na escrituração de livros contábeis, nos termos do art. 15, item 11, da Resolução CGSN nº 94/2011, e num outro momento sustentar a regularidade dessa mesma escrita contábil.

Quanto à emissão de Notas Fiscais, a interessada também argumenta em seu favor que as emitiu, mas que não localizou as vias próprias que foram arquivadas em face do falecimento da contadora.

Nesse caso, mais uma vez há uma contradição por parte da contribuinte.

Justifica a falta de apresentação das vias das Notas Fiscais emitidas mas, por outro lado, aduz que essa não apresentação deveria ser motivo para a exclusão dela do Simples Nacional.

Embora a falta de apresentação das vias das Notas Fiscais emitidas seja um fato grave, a auditora responsável pela fiscalização aceitou a justificativa e entendeu que para fins de aferição das receitas e lançamentos decorrentes, a falta das Notas Fiscais não seria fator impeditivo, pelo que a exclusão corretamente não se deu por esse motivo. (grifei)

“(…)”

14. Já quanto aos valores objeto de lançamento em processo próprio, nenhum reparo a fazer á imputação dos mesmos como receitas omitidas pela autuada para o ano-calendário de 2009, caracterizada, destarte, a conseqüente desobediência ao limite imposto para fins de permanência da recorrente na sistemática do Simples Nacional, uma vez que:

14.1) Quanto à tributação pela falta de comprovação de origem dos depósitos bancários:

a) A propósito, estabelece o art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996, *verbis*:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º. O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º. Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§3º. Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica; II -no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$ 12.000,00 (doze mil reais).(Vide Medida Provisória n.º 1.563-7, de 1997)(Vide Lei n.º 9.481, de 1997)

§4º. Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

§5º. Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.(Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§6º. Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares.(Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

b) Quanto à aplicação do referido dispositivo, adoto posicionamento bastante restritivo no que diz respeito à comprovação capaz de elidir a aplicação da presunção, que, para tal fim, deve ser feita de forma individualizada, com correspondência de datas e valores e através de documentação hábil e idônea que comprove não só a procedência, mas a origem dos recursos, aqui abrangida sua natureza.

c) Mais detalhadamente a propósito, cediço que, a partir de 1997, a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro 1996, em seu art. 42 e parágrafos, estabeleceu uma presunção legal de omissão de rendimentos, autorizando o lançamento do imposto correspondente, sempre que o titular da conta bancária, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprovasse, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento. Do dispositivo acima reproduzido, defluem: a) a força probatória de extratos onde constem créditos em contas titularizadas pelo contribuinte, bem como, b) a nítida inversão do ônus da prova, característica das presunções legais, ou seja, o contribuinte titular da conta de depósito bancário é quem deve demonstrar a origem do

numerário creditado (dos depósitos), sob pena da autoridade fiscal poder, com base na presunção legal, caracterizá-los como renda tributável deste, que é o contribuinte legalmente determinado;

d) Caberia assim à autuada, na forma disposta pela Lei, refutar a presunção legal através de documentação hábil e idônea, pois a previsão legal em favor do Fisco transfere ao contribuinte o ônus de elidir a imputação, mediante a comprovação da origem de seus créditos bancários. Trata-se, afinal, de presunção relativa passível de prova em contrário. No texto abaixo reproduzido, extraído de Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas – JUSTEC-RJ-1979 - pg. 806, José Luiz Bulhões Pedreira defende com muita clareza essa posição:

“O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

e) Por comprovação de origem, aqui, há de se entender a apresentação de documentação hábil e idônea que possa identificar não só a fonte (procedência) do crédito, mas também a natureza do recebimento, a que título o beneficiário recebeu aquele valor, de modo a poder ser identificada a natureza da transação, se tributável ou não;

f) Com a devida vênia aos que adotam entendimento diverso, entendo como incabível que se quisesse, a partir da edição do referido art. 42, estabelecer o ônus para a autoridade fiscal de, uma vez identificada a fonte dos recursos creditados, sem que tenha restada comprovada sua natureza (se tributável/tributado ou não), provar que se tratavam de recursos tributáveis, afastando-se, assim, a presunção através da mera identificação de procedência do fluxo financeiro.;

g) Ainda quanto à citada presunção, entendo, ainda, que decorre de disposição expressa do §3º. do art. 42 em questão a necessidade de se comprovar cada depósito de forma individualizada, vedado assim que se tente justificar determinado somatório de depósitos de forma genérica;

h) Quanto à necessidade de coincidência de datas e valores, entendo que se deva, porém, fazer ressalva. Em meu entendimento, o que deve haver é uma correspondência (e não coincidência) unívoca entre cada depósito realizado e a respectiva documentação-suporte, hábil e idônea comprobatória de sua origem (abrangendo sua natureza), permitido, assim, haver divergência entre datas e valores dos documentos comprobatórios e dos depósitos realizados, mas somente, note-se, no caso em que tal divergência seja devidamente esclarecida pelo autuado, também com base em suporte probatório hábil e idôneo;

i) Assim, tanto quanto ao valor principal constante da documentação-suporte e àquele que compõe eventual diferença, necessária a anexação, pelo autuado, de elementos que comprovem que os recursos, provenientes da transação alegada como origem de recursos, transitaram pela conta-corrente em questão. Exemplificando sob uma ótica prática, entendo que possa se aceitar que o valor da nota fiscal de determinada operação mercantil sirva como comprovação para depósito de valor mais elevado realizado posteriormente à transação, uma vez que se deva esta diferença a encargos pactuados pela dilação do prazo de pagamento, desde que, note-se, reste devidamente comprovada a incidência de tais encargos e o pagamento de principal e encargos pelo devedor referente à transação na conta do credor;

j) Incabível, todavia, em meu entendimento, que a autoridade fiscal ou o julgador possa assumir que a não coincidência individual se deva a este ou àquele motivo, considerando-se, aqui, o ônus da prova claramente estabelecido pelo dispositivo de forma a recair sobre o contribuinte;

k) Feita tal digressão, para o caso em questão, a partir da análise dos autos, verifico que, no caso em questão, os elementos de prova anexados pela contribuinte se limitam a: a) Contratos de Consignação de e-fls. 329 a 528, sem que se possa sequer tenha sido estabelecida correspondência (muito menos unívoca) entre tais contratos e os valores objeto de depósito, necessariamente suportada por documentos que comprovem tal correspondência e b) Planilha de e-fls. 529 a 547, também sem qualquer documentação comprobatória adicional, elementos assim insuficientes para a comprovação de origem dos créditos ocorridos em contas de sua titularidade.

Assim, escorreita a tributação a título de omissão de receitas realizada com fulcro no mencionado art. 42 da Lei nº. 9.430, de 1996 e a consequente constatação de excesso em relação ao limite estabelecido para fins de permanência no Simples Nacional, restando legalmente inatacável a emissão do ADE em litígio com fulcro no suporte fático-probatório presente nos autos.

14.2) Ainda, como razões de decidir adicionais quanto à correta constatação da autoridade fiscal de existência de receitas omitidas capazes de motivar a exclusão em lide e a emissão do ADE (agora abrangendo, além dos créditos efetuados através de depósitos bancários não devidamente comprovados, também os saldos credores de caixa objeto de tributação, mantidos no âmbito do processo 18470.721042/2013-30), adotam-se como razões de decidir adicionais aquelas expedidas pelo Acórdão CARF nº. 1402-003.283, prolatado no âmbito do feito correlato citado, em suas fls. 13 a 20, mais especificamente ao analisar os itens III, “a”, III, “b”, III, “c” e III, “d” do Recurso Voluntário (idêntico, em ambos os processos), a seguir reproduzidas, *expressis verbis*:

“(…)

No mérito:

- a atividade da recorrente e sua movimentação bancária

Alega a recorrente que esclareceu, no curso da ação fiscal, que é uma revendedora de veículos que age em nome e por conta do verdadeiro proprietário do veículo, mediante contrato de comissão firmado entre as partes, e que a movimentação de tais contas corrente, em verdade, jamais representou uma forma de receita da mesma, e sim mera movimentação bancária do adquirente para o proprietário anterior do veículo.

Neste diapasão, a recorrente escriturou sua contabilidade, com toda a movimentação das contas bancárias, e que isso demonstraria haver provas materiais da remessa de valores que não compõem sua receita, e que tal matéria não teria sido enfocada de quando da autuação fiscal.

Compulsando os autos, verifica-se que o procedimento fiscal baseou-se na análise dos extratos bancários da recorrente, cotejando-os com sua escrituração contábil e fiscal. Inicialmente, foi intimada e reintimada (ciência em 27/03/2012 e 12/05/2012, respectivamente) a apresentar os extratos bancários e os livros contábeis/fiscais, o que não o fez.

Após, então, a autoridade fiscal obteve os extratos bancários em resposta, e intimou a recorrente para comprovar a origem e a tributação dos valores levados a crédito no extrato bancário do banco Itaú S/A (fls.21 a 38) e do banco Real (fls.39 a 40),ciências dada em 17/09/2012 e 04/10/2012, respectivamente. Houve então pedidos de prorrogação de prazo, nova reintimação (fl. 46 - ciência em 27/11/2012), termo de constatação que não houve resposta à comprovação dos depósitos bancários (fl. 47 - ciência em 11/01/2013), e só em 17/01/2013 a recorrente se manifesta (fls. 48 a 264) , através de esclarecimentos, cópias de contrato de consignação, planilhas, etc.

Posteriormente, houve nova intimação fiscal em que pede para justificar os saldos credores na conta caixa escriturada no razão (fl. 265 - ciência dada em 28/01/2013), em que informa os documentos não foram encontrados, possivelmente extraviados (fl. 266).

Neste ínterim, a recorrente entregou, além dos extratos bancários (fls. 280 a 346), o livro razão (fls. 347 a 441).

Então houve a autuação fiscal, cujo termo de constatação está em fls. 447 a 458.

Relato tais fatos constatados nos autos que a autuação fiscal decorreu essencialmente do cotejo dos extratos bancários com a contabilidade, além da análise da mesma, e da comprovação tanto dos depósitos bancários quanto dos lançamentos contábeis registrados no livro razão.

Assim, a priori, torna-se desnecessário adentrar no mérito de qual a atividade exercida pela recorrente. Se não logrou comprovar a origem dos depósitos bancários de forma e com documentos convincentes, cabe (como ocorreu) a autuação fiscal.

No termo de constatação, a autoridade fiscal até faz uma análise do segmento da venda de veículos usados, em que coloca a seguinte ponderação a respeito:

1- A VENDA DE VEÍCULOS USADOS EM CONSIGNAÇÃO MEDIANTE CONTRATO DE COMISSÃO TEM POR OBJETO O SERVIÇO DO COMISSÁRIO, REMUNERADO POR MEIO DE PAGAMENTO DE UMA COMISSÃO. NESSE CASO, A RECEITA BRUTA É A COMISSÃO, TRIBUTADA PELO ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR N° 123, DE 2006.

NA VENDA DE VEÍCULOS USADOS EM CONSIGNAÇÃO MEDIANTE CONTRATO ESTIMATÓRIO A RECEITA BRUTA É O PRODUTO DA VENDA A TERCEIROS DOS BENS RECEBIDOS EM CONSIGNAÇÃO, NÃO INCLUÍDAS AS VENDAS CANCELADAS E OS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS, TRIBUTADA PELO ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR N° 123, DE 2006.

PARA FINS DE SIMPLES NACIONAL, NÃO SE APLICA A EQUIPARAÇÃO DE QUE TRATA O ART. 5º DA LEI N° 9.716, DE 1998, CONFORME SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N° 4/2011, (...)

Ou seja, a autoridade fiscal autuante descartou, fundamentando, qualquer evocação de que eventualmente seria tributado apenas a margem bruta da recorrente, algo não suscitado pela recorrente no transcorrer do procedimento fiscal. Afinal, além dos preceitos inerentes a tal sistemática de tributação pelo valor da comissão recebida, se sobressai que tal sistemática não é aplicável para os optantes, e enquanto perdurar a opção, pelo regime tributário do Simples Nacional.

Assim, os ditames legais pertinentes à venda por consignação, que queiram oferecer à tributação apenas a comissão na revenda de veículos usados, devem, além de serem optantes do lucro presumido (que já não é o caso), respeitar os preceitos legais atinentes ao art. 5º da Lei nº 9.716/1998 e da sua regulamentação disposta na Instrução Normativa SRF nº 152/1998. Algo que também não é o caso.

No transcorrer do procedimento fiscal, a recorrente apresentou cópias de contrato de consignação. Não vislumbrei, como as instâncias que me precedem, a devida comprovação, pois não há nenhuma documentação paralela que corrobore elementos, por exemplo, de quando foram produzidos, estando acompanhando apenas o raciocínio exposto na resposta à intimação fiscal, e não tendo nenhuma vinculação com nenhuma outra informação constante no livro razão ou nos extratos bancários. A própria recorrente diz ainda em procedimento fiscal, e nas suas peças impugnatória e recursal que não dispõe de outros elementos da época, como notas fiscais, ou qualquer outro.

Como destacou o voto a quo neste ponto:

Ficou assentado que os contratos, embora tragam a identificação do consignante, não têm nenhuma chancela pública que poderia atestar a época em que foram formalizados. Assim, eram necessários, para a aceitação dos contratos como prova do negócio efetuado, outros documentos como, por exemplo, Notas Fiscais emitidas no período, documentos relativos aos veículos comercializados e livros contábeis e fiscais autenticados tempestivamente.

Como já visto, quanto às Notas Fiscais e aos documentos dos veículos, a própria impugnante reconhece que não os pode fornecer.

Mais uma vez, deve ser ressaltado que, pela análise do livro Razão apresentado, não há como ser feita a vinculação dos créditos bancários com os recebimentos decorrentes das vendas dos veículos, nem tampouco da alegada entrega do valor do veículo ao vendedor com os débitos nessas contas bancárias.

Destarte, não vislumbro a alegada comprovação da recorrente para os valores dos depósitos bancários bastando trazer a tona sua atividade.

Por conseguinte, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- dos esclarecimentos prestados e provas da origem dos créditos bancários apresentadas

Alega a recorrente que demonstrou, de forma inequívoca, a origem dos depósitos questionados, apresentando, na oportunidade, farta documentação comprobatória de suas alegações, representada pela cópia dos contratos de consignação, que na essência correspondem a contratos de comissão mercantil, além de outros documentos, como extratos bancários, livros diário e razão, planilha elaborada pela empresa contendo o histórico de cada crédito nas respectivas data, da conta corrente mantida no banco Itaú.

Aduz, em seguida, que quanto à documentação comprobatória das operações,(...) tem encontrado dificuldade em sua obtenção(..).Como já exposto no tópico anterior, não vislumbrei a comprovação adequada da origem dos valores depositados nas contas correntes.

Os contratos de consignação se mostram muito precários e sem amparo documental algum para se verificar a autenticidade das informações ali contidas.

A planilha apresentada em 17/01/2013 (fl. 54 a 69), na sua resposta à intimação fiscal, mostra-se um documento de produção unilateral e meramente informativa, igualmente, sem nenhum suporte documental para se confirmar a autenticidade das informações ali postas.

Podem ser até verdadeiras, mas não condições de isoladamente serem consideradas válidas, à luz da presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei n.º 9.430/1996.

Há, por exemplo, na planilha muitas informações de valores creditados que a recorrente tenta lhes imputar a condição de serem empréstimos. Contudo, além de não haver nenhum documento que suporte tal afirmação, o que seria plausível e esperado se obter, o histórico se refere a transferência eletrônica de valores (TEF, TRANSF, etc), que abre um leque de possibilidades de outras origens, distintas de empréstimo, pois este costuma vir assim (ou similarmente) descrito no histórico do lançamento bancário.

Como já dito anteriormente, os valores desta planilha são compatíveis apenas com o valores constantes dos créditos nos extratos bancários que se pede comprovar a origem, e estão em consonância com os contratos de consignação apresentados nesta mesma data, já analisados neste voto como precários documentalmente, não tendo nenhuma relação com outro documento da época, e nem foi trazido aos autos pela recorrente.

Na sua peça impugnatória traz exatamente os mesmos documentos citados acima, já sabendo que a autoridade fiscal autuadora os não considerou válidos o bastante para elidir a presunção legal imputada. Haveria condições e mais tempo, e agora até maior interesse, em buscar outros documentos que dessem suporte ao alegado, mas não o fez.

Na sua peça recursal apresenta idênticas alegações, remete aos documentos já apresentados anteriormente, e nada agrega.

O princípio da busca da verdade material tem duplo sentido, tanto para o lado do fisco, quanto para o lado do contribuinte. No caso, não se vislumbra uma verdade material ao que foi apresentado pela recorrente, pois falta ao alegado e apresentado algum documento que possa ser identificado na época dos fatos, e corrobore com o que tenta justificar. Absolutamente nenhum documento da época dos fatos foi apresentado.

Descabe aqui a pretensão da recorrente que a autoridade fiscal deveria diligenciar todos os que constam nos contratos de consignação para comprovar as operações. A presunção em foco é de inversão do ônus da prova, ou seja, deve ser apresentada pela recorrente. E mesmo que não fosse, cabe a mesma documentar, registrar e guardar os documentos que dão suporte aos seus lançamentos contábeis à época dos fatos.

Diante do todo exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- da alegação da acusação improcedente

A recorrente alega que a autoridade fiscal autuante desconsiderou todos os esclarecimentos e provas apresentadas da origem da totalidade dos créditos

bancários autuados, não excluindo os valores de que entende ter demonstrado serem empréstimos bancários, repasses para os proprietários dos veículos vendidos, valor do reembolso, entre outros itens.

Igualmente alega que a autoridade fiscal autuante adotou diferentes tipificações e capitulações legais para um mesmo fato tido como infração, ou seja, embora tenha considerado tanto os depósitos efetuados no Banco Itaú quanto os feitos no Banco Real como de origem não comprovado, tipificou os do banco Itaú como "Receita não Escriturada" e os do Banco Real como "Depósito não Escriturado", adotando fundamentação legal também distinta para os dois casos.

Se insurge também a recorrente quanto o saldo credor de caixa, aqui citando saldos credores de caixa, não alterando suas alegações em virtude da exoneração promovida pela instância a quo quanto a este item, a qual manteve apenas o maior saldo credor de caixa identificado no transcorrer do ano-calendário de 2009.

Tais pontos alegados pela recorrente foram já trabalhados nos itens anteriores do meu voto, mas os repasso novamente, no que for repetido, de forma mais sintetizada.

Primeiramente, cabe lembrar que a autuação fiscal envolveu três infrações principais, e outra decorrente, quais são:

1) omissão de receitas não escrituradas - são os valores inerentes aos depósitos bancários no banco Itaú, cuja conta-bancária estava escriturada, mas a receita nesta conta-corrente não estava, pois a recorrente não logrou comprovar a origem dos créditos, o que caracterizou uma omissão de receitas - total dos depósitos de R\$ 9.958.382,86; 2) saldo credor de caixa, identificado na conta caixa escriturada no razão - conta contábil nº 1.1.1.01.001, que ficou mantido apenas o valor inerente ao final do mês de outubro/2009 - R\$ 174.118,03, que é o maior encontrado no ano, sendo os demais valores autuados com bases nos saldos credores dos demais meses exonerados pela decisão a quo; 3) depósitos bancários não escriturados - depósitos na conta bancária no banco Real, em que não estava contabilizada, e a recorrente não logrou comprovar sua origem - total dos depósitos de R\$ 252.300,84; 4) insuficiência de recolhimentos - decorre da apuração da omissão de receitas, que envolveria o recálculo do percentual, majorado, aplicado sobre a receita bruta auferida.

Como já analisado anteriormente no presente voto, durante o procedimento fiscal a recorrente já foi instada a comprovar os depósitos bancários identificados e cotejados com sua receita bruta auferida e oferecida à tributação via DASN e apurada no seu livro razão. A recorrente apresentou planilha e contrato de consignação, que não se mostraram documentação hábil e idônea para comprovar e justificar a origem destes depósitos bancários. No que tange ao saldo de credor de caixa (aqui só falando do que remanesceu após a decisão a quo), também não trouxe nenhuma documentação que elidisse tal presunção legal.

Os lançamentos fiscais baseados nos depósitos bancários foram efetuados à luz da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, matéria há muitos anos relativamente comum nos julgamentos desta corte administrativa.

Esta presunção legal de omissão de receitas ou de rendimentos decorre dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o seu titular, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

No caso concreto, a recorrente, nem durante o procedimento fiscal, nem durante suas peças impugnatória e recursal conseguiu trazer aos autos elementos que demonstrassem, de forma hábil e idônea, a origem destes valores que estão creditados em suas contas-correntes. Já se analisou que trouxe alegações e documentos (no caso planilhas e contratos de consignação) que se mostram muito tênues e precários para tal comprovação. Teve várias oportunidades para trazer documentos mais adequados, e não logrou êxito.

Em sede de procedimento fiscal já informa que não tem as notas fiscais das operações, e nem documentos pertinentes aos veículos que transacionou.

Tenta apenas aduzir que houve empréstimos e vendas de veículos de terceiros que justificariam os depósitos em suas contas bancários, querendo que a fiscalização promova a obtenção das provas do que alega.

No caso concreto, como já exposto, cabe ao fisco intimar para justificar os depósitos bancários, e que a recorrente que traga prova para justificar sua origem. Se não conseguir comprovar, serão considerados como receita omitida, por presunção. Como bem salientou a decisão a quo: não cabe ao fisco promover a dilação probatória, intimando terceiros a apresentar documentos, em face da inversão do ônus probante.

Compulsando os autos, verifica-se que a autoridade fiscal tipificou adequadamente todas as infrações, apenas dando uma titulação diferente para distinguir os valores creditados na conta corrente do banco Real (que não estava contabilizado no seu livro razão) dos valores creditados na conta corrente do banco Itaú (que estava contabilizado). Todos os valores de ambas conta correntes foram intimados e autuados sob a égide do art. 42 da Lei n.º 9.430/1996.

Igualmente, no que tange ao saldo credor de caixa identificado com base no seu livro razão apresentado, em que nada se confunde com as autuações fiscais dos depósitos bancários, houve a devida tipificação legal, e existiram, estando identificados na escrituração contábil da recorrente. Quando oportunizada a se manifestar a respeito, silenciou, e nas suas peças de defesa apenas alega, sem nada trazer de aporte documental para elidir tal situação.

Por conseguinte, NEGÓcio PROVIMENTO ao recurso voluntário quanto a este item.

- do alegado erro de cálculo e necessários ajustes na base de cálculo dos lançamentos e do alegado descabimento da exigência da contribuição patronal previdenciária

A recorrente se insurge alegando que houve a inclusão de valores que não podem ser caracterizados como receitas da empresa, elencando alguns valores, quais sejam:

- empréstimos bancários - produto da venda de veículos de terceiros vendidos por intermédio de terceiros; - reembolso pelos compradores dos valores das multas e emplacamentos dos veículos; e - valor do custo dos veículos vendidos. Contudo, tais itens já analisados acima, e não após nenhuma outra prova que já não fora apresentada no transcorrer do procedimento fiscal.

Compulsando os autos, e reiterando algumas passagens do meu voto, a recorrente se baseia na resposta que apresentou quando intimada a justificar a origem dos depósitos bancários, e replicou exatamente os mesmos elementos na sua peça impugnatória, nada mais agregando. Tais elementos foi entendido pela autoridade fiscal atuando como não hábeis e idôneos, e inclusive reentimou a recorrente a apresentar documentos mais idôneos para comprovar o alegado nas planilhas, a qual não apresentou, sob diversas justificativas, tipo que o documento não existia (no caso dos empréstimos bancários), ou não encontrou os documentos da época (no caso das notas fiscais e outros que deveriam ser produzidos então).

Na instância a quo houve a manutenção deste entendimento da autoridade fiscal atuante, e entendeu que o apresentado pela recorrente não era satisfatório para comprovar o alegado.

Não vislumbro outro posicionamento que a mesma das instâncias que me precederam.

Não houve a comprovação hábil e idônea por parte da recorrente, apesar de lhe ofertada várias vezes, tanto no procedimento fiscal quanto no litígio administrativo.

A recorrente montou um planilha, que até pode ser verdadeira, mas como ficou um documento unilateral, produzido para atender à intimação fiscal, precisa ter suporte documental para validá-lo. Nesta planilha tenta rebater os valores depositados em conta-corrente, definindo-os como empréstimos, ou repasses a terceiros, etc.

Contudo, não anexou nada que comprovasse os empréstimos. Dos repasses para terceiros, procurou comprovar com contratos de consignação, que estabelece informações de venda de carro, produzidos muito parecidos, mas sem nenhuma comprovação e validação das informações contidos nos mesmos. Sem nada os valide, fica impossível aceitá-los.

(...)"

14.3) Desta forma, conclui-se pela correta imputação de omissão de receitas, com consequente excesso de receitas da recorrente (no ano-calendário de 2009) em relação ao limite estabelecido no inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, suportando a legalidade do ADE de e-fl. 11.

15. Quanto ao tema de data dos efeitos da exclusão e de eventual necessidade de retroatividade da Lei Complementar nº. 139, de 2011, de se notar que a Lei Complementar nº. 123, de 2006, era o diploma vigente à época dos fatos geradores em questão (ano-calendário de 2009), não havendo que se cogitar da retroatividade da LC nº. 139, de 2011, com fulcro no art. 106, II, "c" do CTN, consoante alegado pela Recorrente, uma vez que não se confunde a exclusão da sistemática do Simples Nacional com a aplicação de qualquer penalidade, muito menos ao se tratar, no caso da alegação da contribuinte, somente de necessidade de "antecipação" dos efeitos da sua exclusão para o mês de fevereiro de 2009, de forma a que devesse ter sido tributada sob a sistemática do Lucro Presumido,

16. Por fim, quanto á necessidade de exclusão de ofício da atuada por força de realização de revenda de veículos mediante contrato de comissão mercantil (atividade que, para a Recorrente, não se enquadraria dentre aquelas autorizadas à tributação pelo Simples Nacional), escorreita a observação do recorrido de que no âmbito do processo relativo aos autos de infração (Proc. 18470.721042/2013-30) adotou-se o fundamento de que, independentemente de os

contratos firmados entre a contribuinte e seus clientes serem de comissão ou estimatórios, á Recorrente não é vedada a opção pelo Simples Nacional, fundamento ao qual também aqui se acede.

17. Tal posicionamento é competentemente explicitado no âmbito do Acórdão de 1ª. instância daquele Processo n.º. 18470.721042/2013-30 (acórdão DRJ/CGE 04-41.258), cujo excerto a seguir também aqui se adota como razão de decidir, de forma a afastar a derradeira argumentação da Recorrente quanto à exclusão que aqui se analisa, *verbis*:

“(…)

Na realidade, a auditora autuante utilizou-se de uma Solução de Divergência emitida pela Cosit para fundamentar um entendimento a respeito da possibilidade de empresas que comercializam veículos usados poderem se enquadrar no Simples, independentemente do título do negócio que praticam, se mediante contrato de comissão ou estimatório. É o que se depreende do Termo de Constatação (fl. 17):

1- A VENDA DE VEÍCULOS USADOS EM CONSIGNAÇÃO MEDIANTE CONTRATO DE COMISSÃO TEM POR OBJETO O SERVIÇO DO COMISSÁRIO, REMUNERADO POR MEIO DE PAGAMENTO DE UMA COMISSÃO. NESSE CASO, A RECEITA BRUTA É A COMISSÃO, TRIBUTADA PELO ANEXO III DA LEI COMPLEMENTAR N.º 123, DE 2006.

2- NA VENDA DE VEÍCULOS USADOS EM CONSIGNAÇÃO MEDIANTE CONTRATO ESTIMATÓRIO A RECEITA BRUTA É O PRODUTO DA VENDA A TERCEIROS DOS BENS RECEBIDOS EM CONSIGNAÇÃO, NÃO INCLUÍDAS AS VENDAS CANCELADAS E OS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONCEDIDOS, TRIBUTADA PELO ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR N.º 123, DE 2006.

PARA FINS DE SIMPLES NACIONAL, NÃO SE APLICA A EQUIPARAÇÃO DE QUE TRATA O ART. 5º DA LEI N.º 9.716, DE 1998, CONFORME SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 4/2011, IN, VERBIS:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 4, DE 9 DE MARÇO DE 2011 - D.O.U: 14.03.2011 ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

EMENTA: A VENDA DE VEÍCULOS EM CONSIGNAÇÃO, MEDIANTE CONTRATO DE COMISSÃO OU CONTRATO ESTIMATÓRIO, É FEITA EM NOME PRÓPRIO. POR ESSE MOTIVO, NÃO CONSTITUI MERA INTERMEDIÇÃO 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 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 ACONDICIONAIS CONCEDIDOS. APLICÁVEL A 1998, PARA FINS DE SIMPLES NACIONAL. (grifei)

DISPOSITIVOS LEGAIS: CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 146, INCISO III, ALÍNEA 'A E PARÁGRAFO ÚNICO; LEI COMPLEMENTAR N.º 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006, ARTS. 3.º, 17 E 18; LEI N.º 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002, ARTS. 534 A 537, E 693 A 709; E LEI N.º 9.716, DE 26 DE NOVEMBRO DE 1998, ART. 5.º. FERNANDO MOMBELLI - COORDENADOR-GERAL

18. Ainda que não vinculante a este CARF alinhado-me aqui ao teor da referida Solução de Consulta, ressaltando-se que tal ato, conforme se depreende do próprio teor de sua Ementa, possui natureza interpretativa no sentido de inexistência de vedação de adoção do Simples Nacional no caso de revenda de veículos em consignação por comissão.

19. De se rechaçar, assim, a partir de tal natureza (interpretativa) do ato citado, a tese levantada pela Recorrente de impossibilidade de aplicação da Solução de Consulta citada aos fatos geradores em análise (que tratam, justamente, ressalte-se, da hipótese de aplicação da Lei Complementar n.º. 123, de 2006, objeto de interpretação pela referida Solução de Consulta).

20. Ou seja, também aqui se entende que a realização de revenda de veículos usados em consignação mediante contrato de comissão, visto que realizada em nome próprio¹, não se confunde com a atividade de intermediação de negócios, de forma que inexistente a vedação apontada pela Recorrente como derradeiro fundamento para sua necessária exclusão de ofício do Simples Nacional (muito menos com efeitos a partir de fevereiro de 2009, com fulcro na aplicação retroativa da Lei Complementar n.º. 139, de 2011, o que aqui já se rechaçou).

21. Tal posicionamento, aqui adotado, é competentemente detalhado no âmbito da Solução de Consulta (SC) Cosit n.º.166, de 2014 (cabíveis a esta SC as mesmas observações anteriores quanto à sua natureza interpretativa), *verbis*:

(...)

11. Por fim, analisando a última forma de comercialização citada, a consignação pode se dar por duas modalidades obrigacionais básicas: contrato de comissão e contrato estimatório.

12. O contrato de comissão, também chamado de “consignação por comissão” ou “comissão mercantil” (não confundir com consignação mercantil, a seguir comentada), é regulado pelos arts. 693 a 709 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil - CC). De acordo com o art. 693 do CC, o contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.

13. Assim, seria possível discutir se, diante da vedação estabelecida no supracitado inciso XI do art. 17 da LC n.º 123, de 2006, o contrato de comissão não se constitui em uma espécie de intermediação de negócios, circunstância que configuraria uma atividade vedada à opção pelo Simples Nacional.

14. Em que pese a plausibilidade dessa tese, cumpre frisar que na vigência do antigo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já havia manifestado entendimento de que era facultado às pessoas jurídicas que realizam contratos de comissão o ingresso no antigo Simples Federal. Isso porque, nesses contratos, o comissário age em seu próprio nome, embora à conta do comitente (art. 693 do CC). Ademais, o comissário fica diretamente obrigado para com as

¹ Consoante previsto expressamente no art. 693 do CC, citado pela recorrente, cediço que nesta hipóteses, em linha inclusive com a verdade material, tanto comprador como vendedor não transacionam entre si, mas com a recorrente.

peças 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 (art. 694 do CC). (grifei)

15. Por essas características, fica claro que o contrato de comissão não se confunde com a mera intermediação de negócios. Afinal, "o intermediário é a pessoa que se coloca entre duas outras para realizar entre elas um contrato" (REQUIÃO, Rubens. Do representante comercial. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 77), ao passo que o comissário age em seu próprio nome e fica diretamente obrigado perante os adquirentes. Nesse sentido, seguem algumas doutrinas (grifou-se):

"O comissionário contrata em nome próprio: insere-se no suporte fático, manifestando a vontade e faz-se inserir como figurante no próprio negócio jurídico." (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 43, p. 284)

"Contrato de comissão é aquele pelo qual uma das partes, pessoa natural ou jurídica, o comissário, obriga-se a realizar atos ou negócios em favor de outra, o comitente, segundo instruções deste, porém no próprio nome do comissário. Este se obriga, portanto, perante terceiros em seu próprio nome. O comissário figura no contrato com terceiros como parte, podendo quedar-se desconhecido o comitente, se assim for conveniente. Geralmente, o comissário omite o nome do comitente, porque opera em nome próprio, mas pode ocorrer que haja interesse mercadológico na divulgação do comitente, como fator de dinamização das vendas ou negócios em geral." (VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 3, p. 283)

"A comissão é o contrato pelo qual uma pessoa (comissário ou comissionário) adquire ou vende bens, em seu próprio nome e responsabilidade, mas por ordem e por conta de outrem (comitente), em troca de certa remuneração, obrigando-se para com terceiros com quem contrata (CC, art. 694). O comissário contratará diretamente com terceiros em seu nome, ou no de sua firma comercial, vinculando-se obrigacionalmente, respondendo por todas as obrigações assumidas; logo, as pessoas com quem contratar não poderão acionar o comitente, que também não poderá acioná-las, a não ser que o comissário tenha cedido seus direitos a qualquer uma delas (ao comitente ou àqueles com quem efetivou negócio)." (DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 3, p.481)

"A peculiaridade do contrato de comissão está em que o comissário, agindo por conta do comitente, todavia não atua em nome deste. Nas relações com terceiros não tem o comissário necessidade de declinar o nome do comitente. Decline-o ou não, responde o comissário perante terceiros: as pretensões destes dirigem-se imediatamente contra o comissário e não contra o comitente." (FALCÃO, Amílcar de Araújo. O conceito de consignação como fato gerador do Imposto de Vendas e Consignações. Revista de Direito Administrativo, v. 62, p. 33, out./dez. 1960)

16. Ante o exposto, não há motivos para mudar esse entendimento em relação ao Simples Nacional, uma vez que a vedação à luz da qual se analisou a matéria é semelhante: "quaisquer serviços que traduzam a mediação ou intermediação de negócios" (no Simples Federal) e "qualquer tipo de intermediação de negócios" (no Simples Nacional). Destarte, é facultado às pessoas jurídicas que vendem veículos mediante contrato de comissão (arts. 693 a 709 do CC) o ingresso no Simples Nacional.

(...)"

22. Conclusivamente, diante do exposto, voto por, limitando a presente lide aos temas específicos ao presente feito (atinentes ao Ato Declaratório de Exclusão – ADE e ainda não objeto de apreciação no Processo 18470.721042/201330), por afastar a nulidade arguida quanto ao ADE de e-fl.11 e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantidos, destarte incólumes os efeitos do referido ADE (integralmente consistentes com os lançamentos efetuados no âmbito do Processo nº. 18470.721042/2013-30).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior