



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 204 - Cosit

Data 10 de abril de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. CONCEITO DE VEÍCULO NOVO.
CRITÉRIOS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Veículos adquiridos diretamente da montadora por estabelecimento comercial ou industrial, que, antes de serem destinados ao consumidor final, são submetidos a modificações internas e externas de modo a adaptá-los ao serviço de transporte escolar e executivo, são considerados novos para efeitos tributários.

Conseqüentemente, não se aplica o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, que trata da equiparação da operação a consignação, uma vez que o benefício diz respeito apenas à venda de veículos usados.

Para fins de apuração do IRPJ, na modalidade do Lucro Presumido, a base de cálculo do imposto será determinada pela aplicação do percentual de 8% (oito por cento) incidente sobre a receita bruta auferida no mês, aí incluída o valor total da nota fiscal de venda do veículo.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
CSLL. LUCRO PRESUMIDO. CONCEITO DE VEÍCULO NOVO.
CRITÉRIOS. PERCENTUAL APLICÁVEL.

Veículos adquiridos diretamente da montadora por estabelecimento comercial ou industrial, que, antes de serem destinados ao consumidor final, são submetidos a modificações internas e externas de modo a adaptá-los ao serviço de transporte escolar e executivo, são considerados novos para efeitos tributários.

Conseqüentemente, não se aplica a essas operações o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, que trata da equiparação a consignação, uma vez que o benefício diz respeito apenas à venda de veículos usados.

Para fins de apuração da CSLL, na modalidade do Lucro Presumido, a base de cálculo da contribuição será determinada pela aplicação do percentual de 12% (doze por cento) da receita bruta auferido no período, aí incluída o valor total da nota fiscal de venda do veículo.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 390, de 30 de janeiro de 2004, do art. 18, inciso I.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a consulta cujos fatos não são completa e suficientemente narrados pelo consulente.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso XI.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a consulta cujos fatos não são completa e suficientemente narrados pelo consulente.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, inciso XI.

Relatório

O consulente acima identificado formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária envolvendo o conceito de veículo novo e usado para fins de tributação do PIS/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL.

2. Para tanto, informa que está abrindo uma loja de revenda de veículos utilitários na cidade de Campinas (SP), que será tributada pelo Lucro Presumido, na qual comprará veículos 0 (zero) km de uma montadora localizada no estado do Paraná. Os veículos serão alterados com a instalação de alguns acessórios e outras modificações externas e internas do modo a adaptá-los para serem utilizados no serviço de transporte escolar e transporte executivo. Depois de efetuada essas modificações, os veículos serão colocados à venda em sua loja.

3. Posto isso, questiona:

a) Para fins de tributação do PIS/Pasep, Cofins, IRPJ e CSLL, esses veículos são considerados 0 km (novos) ou usados, por já terem sido alterados e haver uma Nota Fiscal da Montadora para a loja do

consulente e uma posterior emissão de Nota Fiscal para o próximo proprietário?

a) O que é considerado um veículo novo e um usado?

b) Se forem considerados veículos usados, é correta a tributação na forma da Instrução Normativa RFB nº 152, de 1998 e Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, que definem, para veículos usados, a presunção de 32% com a alíquota de 15% para o IRPJ e de 9% para a CSLL. Para o PIS/Pasep, incidência à alíquota de 0,65% sobre a diferença entre o valor da Nota Fiscal de Entrada do veículo (compra) e seu valor na Nota Fiscal de saída (venda), e para Cofins a alíquota de 3% sobre a mesma base de cálculo do PIS.

Se forem considerados veículos novos, é correta a tributação na forma da Instrução Normativa SRF nº 247, artigos 56 e 59, e Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º, que definem, para veículos novos, a aplicação de alíquota zero para PIS e Cofins, uma vez já terem

sido recolhidos pelo fabricante do veículo. Para o IRPJ, com base no art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, que define a presunção de 8% com a aplicação de 15% sobre o valor da Nota Fiscal de Saída (Venda) do veículo. Já para a CSLL, com fulcro no art. 18 da IN SRF nº 390, de 2004, que define a presunção de 12% com a aplicação da alíquota de 9% sobre o valor da Nota Fiscal de Saída (Venda) do veículo.

Fundamentos

4. O ponto central do presente processo de consulta está em determinar se os veículos que o consulente pretende comercializar são considerados **novos** ou **usados**, para determinação da base de cálculo e alíquotas de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep Cofins.

5. Com efeito, na hipótese de os veículos serem considerados usados, o consulente pode optar em equiparar suas vendas, para fins tributários, a operações de consignação, o que implica em oferecer à tributação, para apuração do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, apenas a diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição, conforme possibilita o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, c/c arts. 1º a 5º da Instrução Normativa SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998 e arts. 10, §§ 4º, 5º e 6º e 108, inc. V, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Se os veículos forem considerados novos, a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e Cofins, levará em conta o total da Receita Bruta auferida com a venda do bem (integralidade do valor constante na Nota Fiscal de venda do automóvel), com a ressalva de que, relativamente à apuração do PIS/Pasep e Cofins, vige atualmente alíquota zero incidente sobre a receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista com a venda de veículos automotores, nos termos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, art. 1º c/c art. 3º, § 2º, inciso II.

6. Vejamos.

7. Não há na legislação tributária uma definição expressa do que seja veículo novo ou usado. A legislação de trânsito, cujos conceitos pode-se tomar de empréstimo, trata do tema. A Deliberação Contran nº 64, de 30 de maio de 2008, bem como a Resolução Contran nº 290, de 29 de setembro de 2008, que disciplinam a inscrição de pesos e capacidades em veículos de tração, de carga e de transporte coletivo de passageiros, definem, no item 2.12 dos respectivos Anexos, o que seja “veículo novo”, nos seguintes termos:

*2.12 – **VEÍCULO NOVO** – veículo de tração, de carga e transporte coletivo de passageiros, reboque e semi-reboque, antes do seu registro e licenciamento.*

8. O Código de Trânsito Brasileiro, em seu art. 132, adiante transcrito, também faz menção a veículo novo:

“Art 132. Os veículos novos não estão sujeitos ao licenciamento e terão sua circulação regulada pelo CONTRAN durante o trajeto entre a fábrica e o Município de destino.” (grifou-se).

9. Aquele Órgão assentou que considera-se veículo novo aquele que ainda não foi registrado e licenciado. Registro é o procedimento previsto no art. 120 do Código de Trânsito Brasileiro (CTB), instituído pela Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997, no qual “*todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, deve ser registrado perante*

o órgão executivo de trânsito do Estado ou do Distrito Federal, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei.” Por sua vez, o licenciamento encontra-se previsto no art. 130 do CTB, obrigando que *“todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque, para transitar na via, deverá ser licenciado anualmente pelo órgão executivo de trânsito do Estado, ou do Distrito Federal, onde estiver registrado o veículo.”*

10. O critério do registro e licenciamento - eminentemente jurídico - é fruto de uma convenção: para fins de inscrição de pesos e capacidades, convencionou-se que veículo novo é o não registrado e licenciado. Para essa finalidade, entende o Contran que esse critério é suficiente. A par dos problemas e das dificuldades naturalmente existentes na aplicação do argumento *a contrario sensu*, que sempre exige cuidados e atenção, sob pena de se chegar a conclusões equivocadas, é inegável que, no mercado de automóveis e na legislação respectiva¹, veículo novo é o oposto de veículo usado. Ou seja, a partir do momento que o automóvel é vendido ao consumidor final, devidamente registrado e licenciado, será considerado, pelo mercado, como um veículo usado, mesmo que não venha a sofrer qualquer desgaste em razão do uso (por exemplo: veículo pouquíssimo rodado ou veículo guardado para fins de coleção, por exemplo). Diante disso pergunta-se: é viável adotar esse mesmo critério para fins fiscais?

¹ P.ex.: art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; art. 98, parágrafo único, do CTB; art. 4º, inciso III, e

11. Possivelmente a adoção desse parâmetro redundaria na correta diferenciação entre veículo novo e usado na maioria dos casos concretos dos quais o Fisco fosse instado a atuar. Porém, sempre haverá exceções. Cita-se, por exemplo, automóvel adquirido por concessionária autorizada diretamente do estabelecimento industrial, que o utiliza para fins de exposição permanente em seu *show room*, visando dar maior visibilidade à marca, dada à significância do modelo. Nesse caso, pelo fato de o veículo não ter sido licenciado, poder-se-ia, à primeira vista, considerá-lo como novo. Todavia, a despeito de o veículo não estar sofrendo nenhum desgaste evidente de seus componentes, inequívoco que o bem está tendo um uso, ainda que em finalidade imprópria daquela esperada para o bem, qual seja, o transporte de pessoas e coisas². Diante disso, percebe-se que nem sempre o licenciamento pode ser considerado, *per se*, como o ato inaugural do conceito de veículo usado; tampouco, a falta de desgaste em razão do uso pode ser adotado, isoladamente, como único critério a ser sopesado pelo Fisco para concluir que o veículo é novo.

12. Esse exame mais aprofundado cobra uma resposta à questão já formulada sobre o conceito de bem usado, uma vez não alcançar resposta satisfatória pelo critério do licenciamento em si. Mas é claro que esse critério não é o único a balizar um conceito jurídico de bem usado. Continuemos.

13. Pois bem, a quem busca um conceito jurídico de bem usado, é impossível não se lembrar do “direito de usar” (*ius utendi*), elemento integrante do conceito tradicional de propriedade³, presente até hoje no art. 1.228, *caput*, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil (CC), com a seguinte redação:

¹ P.ex.: art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; art. 98, parágrafo único, do CTB; art. 4º, inciso III, e art. 12 da Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979; etc.

² Código de Trânsito Brasileiro define que VEÍCULO AUTOMOTOR é todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas

“Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.”

14. Na ausência de definição legal do que vem a ser o direito de usar, recorre-se à doutrina, que assim se pronuncia:

“O uso consiste em aproveitar-se da utilidade, excetuados os frutos.”⁴

“Como sugere a palavra, ‘usar’ corresponde à faculdade de se pôr o bem a serviço do proprietário, sem modificar a sua substância.”⁵

“O direito de usar compreende o de exigir da coisa todos os serviços que ela pode prestar, sem alterar-lhe a substância.”⁶

“O uso consiste no poder de utilizar faticamente a coisa para a satisfação de necessidades.”⁷

“O ius utendi implica a possibilidade de usar a coisa de acordo com a vontade do proprietário e a de excluir estranhos de igual uso.”⁸

“O direito de usar a coisa é o de tirar dela todos os serviços que pode prestar, dentro das restrições legais, sem que haja modificação em sua substância.”⁹

“A faculdade de usar é colocar a coisa a serviço do titular sem alterar-lhe a substância. (...) O titular serve-se, de forma geral, da coisa.”¹⁰

15. É possível observar, nos conceitos acima, a presença da idéia de aproveitamento da utilidade do bem; de extrair dele todos os serviços que ele pode prestar; de sua colocação a serviço do titular, para satisfação de suas necessidades.

16. Mas não é só no direito de propriedade que se encontra o *ius utendi*. Ele também está presente em outros direitos reais, tais como: o usufruto (art. 1.394 do CC), a concessão de uso especial para fins de moradia (art. 22-A da Lei nº 9.636, de 15 de maio de 1998) e concessão de direito real de uso (art. 7º do Decreto-lei nº 271, de 28 de fevereiro de 1967). Isso sem contar sua participação na classificação dos bens públicos conforme o uso (art. 99 do CC), nas políticas de uso da propriedade urbana (Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001 – Estatuto da Cidade), na permissão de uso (art. 22 da Lei nº 9.636, de 1998) etc. Mas especialmente no

³ A propriedade é o direito de **uso**, gozo e disposição da coisa própria, até onde permite a razão do direito – “*dominium est ius utendi, fruendi et abutendi re sua, quatenus iuris ratio patitur*” (BEVILAQUA, Clovis. *Direito das coisas*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976. p. 133-4; MOREIRA ALVES, José Carlos. *Direito romano*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 1, p. 388).

⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. 3ª ed. São Paulo: RT, 1983. t. 19, p. 318.

⁵ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito das coisas*. Rio de Janeiro: Aide, 1991. v. 1, p. 289-90.

⁶ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de direito civil*. 36ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 3, p. 85.

⁷ ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito civil: reais*. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Ed., 2000. p. 179.

⁸ RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 5, p. 74.

⁹ DINIZ, Maria Helena. *Código Civil anotado*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 974.

¹⁰ VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 5, p. 161.

direito real de uso (art. 1.412 do CC), do qual o *ius utendi* é o eixo central, como se vê na doutrina:

*“Conceitua-se como o direito real temporário, que autoriza extrair da coisa alheia as utilidades exigidas pelas necessidades do usuário e de sua família.”*¹¹

*“O usuário tem os seguintes direitos: 1º) fruir a utilidade da coisa (...).”*¹²

*“Direito de uso é o direito real de gozo de uma coisa, na medida das necessidades do titular e da sua família.”*¹³

*“Ao usuário é lícito utilizar a coisa e apropriar-se dos seus frutos, dentro dos limites estabelecidos, ou seja, com o fim de consumo, mas não com intuito de alienação.”*¹⁴

*“O uso é o direito real que (...) autoriza uma pessoa a retirar, temporariamente, de coisa alheia (móvel ou imóvel), todas as utilidades (frutos) para atender às próprias necessidades e às de sua família.”*¹⁵

*“O uso representa o ius utendi por inteiro, consagrando o direito de retirar da coisa tudo que for assim suscetível, sem receber nenhum fruto.”*¹⁶

17. Como se vê, aqui no direito real de uso, repetem-se algumas noções já observadas no conceito de *ius utendi*, a saber: fruir da utilidade do bem, i.e., extrair dele suas utilidades, “com o fim de consumo”, na medida das necessidades do usuário.

18. A partir do conjunto de definições de *ius utendi* e de direito real de uso, pode-se vislumbrar algumas noções relacionadas ao “uso” no sentido jurídico do termo: aproveitamento da utilidade do bem, extraindo dele todos os serviços que ele pode prestar, com o fim de consumo; sua colocação a serviço do usuário, para satisfação de suas necessidades. A partir desses elementos, pode-se dizer que **o critério para caracterizar o “uso” de um bem de consumo deve ser seu aproveitamento pelo chamado consumidor final, a cujas necessidades atende**. Essa noção requer quatro esclarecimentos.

19. Em primeiro lugar, para as finalidades da presente análise, em relação aos bens consumíveis, o “uso jurídico” está intimamente associado ao seu consumo, assim entendido como a:

*“Utilização, aplicação, uso ou gasto de um bem ou serviço por um indivíduo ou uma empresa. É o objetivo e a fase final do processo produtivo, precedida pelas etapas de fabricação, armazenagem, embalagem, distribuição e comercialização.”*¹⁷

20. Em segundo lugar, sendo aplicável aos bens de consumo, essa noção também o é aos bens de consumo duráveis,¹⁸ como o automóvel. Evidente que, no bem durável, o

¹¹ RIZZARDO, *op. cit.*, v. 3, p. 1.090.

¹² GOMES, Orlando. *Direitos reais*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 311.

¹³ ASCENSÃO, *op. cit.*, p. 479.

¹⁴ WALD, Arnoldo. *Direito das coisas*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 226.

¹⁵ DINIZ, *op. cit.*, p. 1.129.

¹⁶ VENOSA, *op. cit.*, v. 5, p. 477.

¹⁷ SANDRONI, Paulo. *Dicionário de economia do século XXI*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Record, 2006. p. 182.

¹⁸ “Bens de consumo que prestam serviço durante um período de tempo relativamente longo, como uma máquina de lavar roupa ou um automóvel. Diferem dos bens de consumo não-duráveis, como os alimentos, que são usados

consumo se protraí no tempo. Portanto, o “uso jurídico” de um veículo importa conseqüentemente no seu consumo.

21. Em terceiro lugar, se o “uso jurídico” de bens consumíveis é marcado pelo seu consumo, depreende-se que ele começa com a aquisição do bem pelo chamado “consumidor final”, assim definido pela Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 – Código de Defesa do Consumidor (CDC):

“Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.”

22. Importante salientar que não se pode confundir o “uso jurídico” com o “uso físico”, embora freqüentemente um esteja acompanhado do outro. O “uso físico” é marcado basicamente pelo desgaste, que é, em linhas gerais, a “retirada de minúsculas partículas das superfícies dos órgãos em movimento relativo, em conseqüência do atrito, pelo contato com outras superfícies”.¹⁹ Mas o desgaste também pode se dar por outros motivos além de atrito, ²⁰p.ex., pela própria corrosão.²¹ Ora, a corrosão não depende exclusivamente de esforços mecânicos,²² ou seja, para que ela ocorra, não há a necessidade de o veículo ser colocado para circular efetivamente. Um veículo estocado também pode sofrer corrosão. Daí dizer-se que “todos os corpos sofrem a ação inexorável do desgaste, com o decorrer do tempo”,²³ inclusive o veículo guardado.

23. Esse desgaste inevitável dos bens faz com que, mesmo que o Fisco se pautar pelo “uso jurídico”, necessitará, eventualmente, de prova pericial para definir a questão. Não se trata de ignorar o “uso jurídico” e depender exclusivamente do “uso físico” do veículo. É que o “uso físico”, passível de perícia, pode servir de indício de “uso jurídico”. P.ex., nos casos de suspeita de fraude no hodômetro, de dúvida quanto à compatibilidade entre o desgaste do produto e o alegado tempo de estoque em fábrica etc. A própria quilometragem que consta no hodômetro (não fraudado) pode servir de prova direta do “uso físico” – e indireta do “uso jurídico” com ele compatível. Mas não se pode exigir que ele esteja absolutamente zerado, sem margem de tolerância, já que sempre há um mínimo de circulação do veículo, da produção à distribuição e à venda. Se estiver literalmente zerado, aí sim desperta suspeita de fraude.

24. Essa distinção entre o “uso jurídico” e o “uso físico” é muito importante para compreender a diferença entre o veículo estocado para venda e o veículo conservado por um colecionador. Mesmo que ambos tenham sido fabricados no mesmo ano e que não tenham sido colocados em circulação, por maiores que sejam os cuidados de conservação, ambos sofrem o “uso físico” do desgaste natural do tempo, mas quanto ao “uso jurídico” há uma brutal diferença: o primeiro é considerado não usado (“novo”) e o segundo, usado.

uma única vez.”(SANDRONI, op. cit., p. 78.)

¹⁹ *Enciclopédia do automóvel*. São Paulo: Abril Cultural, 1974. v. 3, p. 673.

²⁰ Atrito é a “*resistência que se opõe ao movimento relativo de dois corpos sólidos em contato*”(RODITI, Itzhak. *Dicionário Houaiss de física*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2005. p. 17).

²¹ MOURA, Carlos R.S.; CARRETEIRO, Ronald P. *Lubrificantes e lubrificação*. Rio de Janeiro: Técnica, 1987. p. 96.

²² “*Corrosão é a deterioração de um material, geralmente metálico, por ação química ou eletroquímica do meio ambiente aliada ou não a esforços mecânicos*”(GENTIL, Vicente. *Corrosão*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Guanabara Dois, 1982. p. 1).

²³ MOURA e CARRETEIRO, *loc. cit.*

25. A dificuldade de assimilar essa distinção decorre da existência pública e notória de colecionadores que preservam seus veículos em perfeito estado, sobre cavaletes, com a cera original de fábrica, proteção plástica nos assentos e baixíssima quilometragem.²⁴ A par do “uso físico” (desgaste) – que evidentemente é menor que o do veículo que foi posto efetivamente em circulação, mas ainda assim é inevitável –, o fato de ter sido comprado pelo consumidor final sinaliza que, do ponto de vista econômico, já há consumo do bem; e do ponto de vista jurídico, já há um “uso jurídico”. Porque, como vimos, o “uso jurídico” diz respeito ao atendimento das necessidades do usuário. Sendo a necessidade do colecionador preservar o veículo em suas características originais de fábrica, conservá-lo é sua forma de usá-lo. Na realidade, para definição do “uso jurídico”, pouco importa que tipo de “uso físico” o consumidor final deu a seu veículo pois, mesmo que o tenha conservado intacto na garagem, ainda assim já o está usando – a seu modo e para suas necessidades. Em resumo, este há de ser reputado um veículo usado.

26. De sua parte, o veículo que fica estocado no pátio da montadora ou na concessionária será considerado juridicamente não usado (“novo”), desde que ainda esteja disponível para venda ao consumidor final. Note-se que, eventualmente, pode até estar sob cautelas menos minuciosas que as do colecionador, i.e., pode até sofrer um desgaste (“uso físico”) maior que o carro de coleção, mas mesmo assim considera-se que não foi submetido a um “uso jurídico”. Em resumo, este há de ser reputado um veículo não usado (“novo”). Uma prova pericial, aqui, poderia servir para esclarecer eventual dúvida sobre a compatibilidade do estado físico do veículo com o alegado tempo de permanência em estoque na montadora e/ou na revendedora.

27. A questão começa a ficar mais complexa quando voltamos a atenção para o veículo que fica disponível, em concessionária, para *test drive*. Que ele sofra um “uso físico” maior que o veículo estocado, não há dúvida. Mesmo abstraindo a necessidade de registro e licenciamento para poder circular, tendemos a ter uma certa resistência em considerá-lo um veículo juridicamente usado porque, à primeira vista, chama nossa atenção o fato de a concessionária não ser a “consumidora final”. Contudo, é necessário lembrar que a concessionária também consome.²⁵ Enquanto for reservado para uso em *test drive*, regra geral, o veículo (ainda) não está disponível para venda; não faz parte do estoque, mas do ativo imobilizado, onde se sujeita à depreciação.²⁶ Colocá-lo para circular em *test drive* é um “uso” não só físico mas também jurídico, que faz a concessionária. Ou seja, há que se considerar que esse carro é usado. Destarte, sua venda posterior – venda de ativo imobilizado – é a de um veículo usado, tal como faria um outro consumidor final qualquer que resolvesse vender seu veículo.

²⁴ BADOLATO, Alexandre. *Dodge, história de uma coleção*. São Paulo: Alaúde, 2009. p. 110-1

²⁵ “Geralmente, o consumo é considerado uma atividade que se desenvolve no âmbito da família, definida como unidade de consumo. Mas há também o consumo no interior das empresas” (SANDRONI, *op. cit.*, p. 182).

²⁶ Note-se que a depreciação, categoria contábil que representa a “perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a *desgaste* ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência” (cf. art. 183, § 2º, alínea “a”, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S/A), cita expressamente o “desgaste” (físico), bem como o “uso” (aqui compreensível também o “usojurídico”). Sobre o assunto: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 215; NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. *Contabilidade básica*. 14ª ed. São Paulo: Frase, 2009. p. 316. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3, p. 716. SANDRONI, *op. cit.*, p. 236.

28. Ainda mais complexa é a situação do veículo destinado a exposição. Porque é necessário distinguir o veículo que está disponível para venda do que não está. A primeira situação é a mais comum. É evidente que, se o veículo está disponível para venda, ele faz parte do estoque de mercadorias. Ainda que haja um ligeiro desgaste (“uso físico”), fato é que ainda não chegou ao seu consumidor final, de sorte que não está sendo consumido pela concessionária.

29. Diferente é a situação do veículo posto em exposição, porém indisponível para venda. Costuma ocorrer com séries especiais, p.ex., últimas séries de determinados modelos, com unidades numeradas e características especiais.²⁷ Por todos os motivos acima explicados, é inevitável concluir que o veículo destinado apenas à exibição na concessionária há de ser reputado usado. Expô-lo é o uso que lhe dá a concessionária. Assim como um cartaz, um enfeite, uma placa publicitária, o veículo é efetivamente *usado*, seja como decoração do ambiente, seja para atrair clientela, para saciar a curiosidade dos admiradores da marca, aficcionados em automobilismo etc. Independentemente de o desgaste ser menor que o sofrido pelo veículo destinado a *test drive*, ainda assim é juridicamente “usado” pois, como já foi exaustivamente explicado, o “uso físico”, embora possa ser um indício, não é determinante para caracterização do “uso jurídico”.

30. Por complexa, em função da falta de definição legal, a questão chegou à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN). Analisando a diferenciação entre veículo novo e usado para fins de controle aduaneiro, a PGFN, por meio do Parecer PGFN/CAT/Nº 68/2014, ratificado pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 1.246, de 2014, assim se pronunciou sobre o tema:

“23. A expressão “usado” é aplicada por toda jurisprudência, entendendo ser aquilo que teve algum uso, ou seja, a aplicação do veículo em uma finalidade diversa da venda o mesmo. Assim, podemos entender que o veículo é usado ou novo de acordo com a cadeia de transferência do mesmo, pois as transferências secundárias, ocorridas após a primeira transferência da fábrica para uma concessionária, não permitem que esse automóvel seja considerado usado na hipótese do veículo estar sendo transferido com o objetivo de venda. Nesse sentido ele é considerado usado por ter algum uso, ainda que mínimo, por consumidor final, seja para seu uso próprio, transporte, seja para uso impróprio, como colecionar, correr, publicidade, usar como objeto de arte, entre outros.

24. No caso de impossibilidade de utilização do critério acima, um aspecto que pode balizar a identificação de um automóvel usado é sua situação fática, o desgaste natural do tempo e do uso sobre o veículo.

(...)

25. A concepção de veículo novo ou usado não sofre interferências em função do tipo ou modelo do veículo, seja ele motocicleta, barco, aeronave ou caminhão, razão pela qual entendemos que as mesmas diretrizes devem ser aplicadas a quaisquer veículos.”

(...)

²⁷ P.ex., o Fusca “Última Série”, de 1986, produção limitada a 850 unidades numeradas que, em vez de serem disponibilizadas ao público, foram destinadas exclusivamente às concessionárias da marca, uma para cada (CALMON, Andrea. O adeus que virou até breve. *O grande livro do Fusca*, Rio de Janeiro, nº 7, 2011, p. 30-1). Embora para exibição, a maioria foi vendida.

32. *Dessa forma, entendemos que o veículo deverá ser considerado usado, seja ele de que tipo for, quando transferido de destinatário final para outro destinatário final, fato a ser verificado a partir da cadeia de transferência do veículo, contudo, quando não for possível ou existirem suspeitas de fraude, deve ser realizada a análise do estado físico do veículo por técnico especializado na área, como já previsto na IN SRF nº 680, de 2006.*”

31. A despeito de o citado parecer examinar o controle aduaneiro na importação de veículos, seus conceitos podem perfeitamente ser utilizados para auxiliar na conceituação de veículo novo x veículo usado nas transações envolvendo veículo nacional. A teor do citado Parecer, dois são os critérios que podem ser utilizados nessa distinção:

1) **Critério da cadeia de transferência (principal):** o veículo será considerado novo na transferência entre a fábrica para uma concessionária e também nas transferências subsequentes se a finalidade das operações continuar sendo a venda do veículo. O veículo será considerado usado quando transferido do destinatário final para outro destinatário final, fato a ser verificado a partir da

cadeia de transferência do veículo, ou seja, se ele pertenceu em algum momento a consumidor final, perdeu a natureza de veículo novo.

1) **Critério da avaliação fática (subsidiário):** o veículo será considerado novo ou usado, a depender da existência, ou não, de desgaste natural do tempo e do uso sobre o veículo.

32. Necessário frisar que o veículo também será considerado novo não só na transferência entre a fábrica e uma concessionária autorizada, mas também nas transferências para qualquer outro estabelecimento comercial, desde que a finalidade continue sendo a venda do veículo em busca do consumidor final. O Parecer PGFN/CAT/Nº 1.246, de 2014, deixa claro que não desnatura a condição de veículo novo o fato dele não negociado por intermédio de concessionária oficial da marca, conforme se depreende de seu parágrafo 18, teor *in verbis*: “*Desse modo, não temos dúvidas quanto ao exagero de se realizar uma interpretação principiológica, sem lastro num lei clara, voltada ao proibir a importação de veículos novos, apenas por não terem sido enviados por uma concessionária oficial*” (grifou-se).

33. A própria Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, que regula a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores terrestres, prevê, em seu art. 15, a possibilidade de venda direta de veículos novos, sem a intermediação do revendedor autorizado:

“Art . 15. O concedente poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.

I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;

b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;”

34. Portanto, não descaracteriza a condição de veículo novo a venda direta realizada por fabricante a outro estabelecimento comercial não oficial da marca, desde que o veículo figure em seu estoque como destinado à venda e conste declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores.

35. Nesse raciocínio, o veículo também continuará sendo novo quando adquirido por estabelecimento comercial ou industrial que, **antes de destiná-lo ao consumidor final**, promove modificações ou adaptações no veículo para atender uma finalidade específica a ser dada ao bem, como por exemplo, alterações para uso militar, policial ou de bombeiros; para ser utilizado como ambulância, motorhome ou carro-forte; a colocação de carrocerias ou outros equipamentos para adaptá-lo ao uso como caminhão baú, tanque, betoneira, de coleta de lixo, plataforma, caçamba, refrigerado, *truck food*, guindaste, *munck* e cegonha; a blindagem de veículos; transformação de uma *pick-up* simples em cabine dupla; a colocação de terceiro eixo em um caminhão; etc. Nessas situações, a despeito das alterações promovidas, o veículo continua sendo novo, pois, permanecendo no estoque de estabelecimento industrial ou comercial, ainda não foi destinado ao consumidor final.

36. Submetendo o caso concreto a essas considerações, concluiu-se que os veículos adquiridos diretamente da montadora, que, antes de serem destinados ao consumidor final, são submetidos a modificações internas e externas de modo a adaptá-los ao serviço de transporte escolar e executivo, são considerados novos para efeitos tributários.

37. Portanto, **não** se aplica a essas operações o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, pois a equiparação à consignação diz respeito apenas à venda de veículos usados, conforme se depreende da leitura desse dispositivo legal (grifou-se):

“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.”

38. O consulente deverá considerar, para efeito de apuração do IRPJ e CSLL, o valor total da Nota Fiscal de Venda dos veículos e não apenas a diferença entre o custo de aquisição e o valor da venda, prerrogativa possível se o veículo fosse considerado usado.

39. Sendo tributado pelo Lucro Presumido, a base de cálculo do IRPJ será determinada pela aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre o valor total da nota fiscal de venda do veículo, conforme dispõe o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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

40. Relativamente à apuração da CSLL, a base de cálculo será determinada pela aplicação de 12% sobre o total da nota fiscal de venda do veículo, nos termos do art. 18, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 390, de 30 de janeiro de 2004:

“Art. 18. A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma:

I - de 12% (doze por cento) da receita bruta auferida no período, exceto para as atividades de que trata o § 1º deste artigo;

41. No que concerne à apuração do PIS/Pasep e Cofins, saliente-se que os veículos possuem tributação concentrada (monofásica) no estabelecimento fabricante ou importador, conforme previsão do art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002 (grifou-se):

“Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

42. Assim, na hipótese de o consulente exercer, tão-somente, a atividade de comerciante atacadista ou varejista de veículos novos, a receita bruta oriunda dessas operações poderia beneficiar-se da alíquota 0 (zero) de PIS/Pasep e Cofins, conforme previsão do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

“Art. 3º

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - o caput do art. 1º deste artigo, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5o, da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

43. O consulente informa que, antes da destinação dos veículos ao consumidor final, irá promover modificações internas e externas de modo a adaptá-los à prestação de serviços de transporte escolar e executivo. O interessado, todavia, não traz informações complementares sobre as adaptações que irá realizar, o que impede que se examine, de modo conclusivo, acerca da tributação do PIS/Pasep e Cofins de modo conclusivo.

44. Com efeito, é certo que a alíquota 0 (zero) do PIS/Pasep e Cofins não poderá incidir sobre o valor agregado aos veículos oriundos dessas modificações, uma vez que, no caso, não houve apenas uma simples compra e venda de veículo 0 km; há uma operação que modifica as condições do veículo tal como saído da montadora, embutindo-lhe um sobrepreço

que não foi submetido anteriormente à tributação daquelas contribuições. Ademais, é possível vislumbrar que, a depender da grandeza dessas alterações, os veículos adquiridos possam de fato se constituir em insumos para as fabricação de bens, o que deslocaria a tributação dessas contribuições para o *caput* do art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.

45. Ademais, a despeito de não ser objeto da consulta, é possível que essas operações possam estar sujeitas também à incidência do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), na hipótese de se caracterizar a industrialização, na modalidade de beneficiamento, conforme dispõe o art. 4º, inciso II, do RIPI/2012:

“Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...)

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);”

46. Entretanto, dada à exigüidade de informações prestadas pelo consulente em relação às adaptações que pretende realizar, impõe-se que, em relação à tributação das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, seja declarada a ineficácia da consulta, *ex vi* do art. 18, inciso XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

“Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;”

Conclusão

47. Face ao exposto, soluciona-se a presente consulta concluindo-se:

a) Veículos adquiridos diretamente da montadora por estabelecimento comercial ou industrial, que, antes de serem destinados ao consumidor final, são submetidos a modificações internas e externas de modo a adaptá-los ao serviço de transporte escolar e executivo, são considerados novos para efeitos tributários.

a) Conseqüentemente, não se aplica a essas operações o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, que trata da equiparação a consignação, uma vez que o benefício diz respeito apenas à venda de veículos usados.

b) Para fins de apuração do IRPJ, na modalidade do Lucro Presumido, a base de cálculo do imposto será determinada pela aplicação do percentual de 8% (oito

por cento) incidente sobre a receita bruta auferida no mês, aí incluída o valor total da nota fiscal de venda do veículo.

c) Para fins de apuração da CSLL, na modalidade do Lucro Presumido, a base de cálculo da contribuição será determinada pela aplicação do percentual de 12% (doze por cento) da receita bruta auferido no período, aí incluída o valor total da nota fiscal de venda do veículo.

d) É ineficaz a consulta envolvendo a tributação de PIS/Pasep e Cofins, cujos fatos não são completa e suficientemente narrados pelo consulente.

À consideração superior.

assinado digitalmente

RUDINEI JUNKES

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil – Matr. 28.181

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira – Cotir e Coordenação de Tributos Sobre a Produção e o Comércio Exterior, Cotex.

assinado digitalmente

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor Fiscal da RFB – Chefe da DISIT – 9ª RF

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador Geral de Tributação.

CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL M. DA SILVA

AFRFB

Coordenadora-Geral da Cotir

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

AFRFB

Coordenador-Geral da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit