
Solução de Consulta nº 398 - Cosit

Data 5 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ.

LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA. CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS.

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, pelo lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a diferença apurada entre o preço de venda do veículo usado e o respectivo custo de aquisição.

Impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal não integram o custo dos produtos vendidos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º; Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Decreto nº 3.000, de 1999, (RIR/99), art. 289, § 3º; IN SRF nº 152, de 1998, arts. 1º e 2º; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 242; e Parecer Normativo CST nº 104, de 1978.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA. CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS.

Para a determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pelo lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a diferença apurada entre o preço de venda do veículo usado e o respectivo custo de aquisição.

Impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal não integram o custo dos produtos vendidos.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.249, de 1995, arts. 15, § 1º, e 20; Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Decreto nº 3.000, de 1999, (RIR/99), art. 289, § 3º; IN SRF nº 152, de 1998, arts. 1º e 2º; IN RFB nº 1.700, de 2017, art. 242; e Parecer Normativo CST nº 104, de 1978.

Relatório

A consulente formula consulta administrativa sobre a interpretação do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), art. 289, § 3º; e da Instrução Normativa (IN) SRF nº 152, de 1998, art. 2º.

2. Informa exercer a atividade de aquisição de veículos usados de empresas varejistas, cujas notas fiscais de compra seriam emitidas com redução na base de cálculo do ICMS, sendo que tais veículos serão revendidos também com destaque de tal imposto na respectiva nota fiscal.

3. Caracterizada a consulente e suas atividades, questiona, com base na legislação supracitada, se **(i)** o lucro da operação a ser utilizado como base cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deve ser apurado pela diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição; e **(ii)** o custo de aquisição seria o valor total da nota fiscal subtraído do valor do ICMS recuperável.

Fundamentos

4. Preambularmente, acolhe-se a consulta, por ela atender aos requisitos de admissibilidade estabelecidos na legislação de regência, e passa-se a apreciá-la.

5. Em que pese a consulta atender aos requisitos de admissibilidade, não há delimitação do questionamento quanto à forma de tributação ao qual se refere, todavia, verificou-se em consulta aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil que o consulente é optante pela sistemática do lucro presumido, de modo que esta solução se limita ao tratamento da questão nessa sistemática de tributação.

6. Dispõe o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998:

“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.”

6.1. A IN SRF nº 152, de 1998, veio disciplinar o dispositivo acima citado, estabelecendo que o referido tratamento fiscal se aplica para as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, *in verbis*:

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

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

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

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

(...)” (grifou-se.)

6.1.1. Atualmente referida matéria encontra-se normatizada no art. 242, da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, in verbis.

Art. 242. 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.

§ 1º 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.

§ 2º Considera-se receita bruta, para efeitos do disposto neste artigo, a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado tiver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

§ 3º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata este artigo, é o preço ajustado entre as partes.

§ 4º Na determinação das bases de cálculo estimadas, do lucro presumido, do lucro arbitrado, do resultado presumido e do resultado arbitrado, aplicar-se-á o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta definida no § 2º.

§ 5º A pessoa jurídica deverá manter em boa guarda, à disposição da RFB, o demonstrativo de apuração da base de cálculo a que se refere o § 2º.

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se exclusivamente para efeitos fiscais.

7. Conforme o *caput* do art. 2º transcrito, a que alude a consulente, hoje constante no §1º do art. 242 da IN 1700, de 2017, igualmente transcrita acima, a operação de venda de veículos usados adquiridos para revenda, para efeitos tributários, no âmbito da RFB, foi equiparada às operações de consignação.

8. Quanto à determinação do percentual de presunção aplicado à operação em questão, o § 4º do art. 242 da IN RFB nº 1.700, de 2017, expressamente determinou a aplicação do percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

9. Por força do art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, aplica-se o mesmo entendimento ao cálculo da CSLL.

10. As definições exaradas na disciplina editada na Instrução Normativa destacada no item 6.1.1, estão justificadas em denso pronunciamento desta Coordenação-Geral de Tributação, sobre operações de consignação, anunciado por meio do Parecer Cosit nº 45, de 17 de outubro de 2003, cujos trechos de maior interesse seguem abaixo colados.

9. *Conforme já apontado na introdução deste artigo, a lei possibilitou, na hipótese nela prevista, a equiparação, para efeitos tributários, da compra e venda de veículos usados às operações de consignação. Faz-se mister, portanto, antes de analisar os possíveis efeitos tributários, proceder ao estudo do que seja operação de consignação.*

10. *Segundo De Plácido e Silva, em Vocabulário Jurídico, 16a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1999, o vocábulo consignação “derivado do latim consignatio (dotar por escrito, depositar uma soma em dinheiro, assinalar, marcar), possui, originariamente, o sentido de prova escrita, documento assinado, ou depósito feito. Sem que, no entanto, fuja a essa acepção etimológica, tem, na linguagem jurídica, significados diversos, embora, em todas as suas aplicações, sempre se tenha o sentido da entrega de alguma coisa, feita por uma pessoa a outra, para determinado fim.” Diz ainda De Plácido que, no sentido do Direito Comercial, o termo serve, em regra, para indicar certo contrato de comissão mercantil. “E, assim, diz-se do contrato pelo qual a pessoa envia mercadorias a outra, para serem vendidas por sua conta, ao preço e condições que foram preestabelecidas”.*

E prossegue o mestre, in op. cit:

“O Direito Tributário, a respeito da venda de mercadorias consignadas, cria regras diferentes:

a) se é vendida em nome do consignante ou consignador, a este compete extrair a duplicata contra o comprador;

b) se é vendida em nome do consignatário, este extrairá a duplicata contra o comprador, e o consignante, por sua vez, extrairá duplicata contra o consignatário.

A consignação das mercadorias não transfere ao consignatário o domínio das mesmas, que se conservam em seu poder como coisas ou bens que pertencem ao consignante. E daí porque se dá ao consignante o privilégio de reivindicação das mercadorias ou efeitos consignados.”

11. *Nota-se que, para esse autor, a operação de consignação nada mais seria que uma modalidade especial do contrato de comissão mercantil.*

12. *No mesmo sentido, José Xavier Carvalho de Mendonça, em Tratado de Direito Comercial Brasileiro, 5ª ed., atualizada por Achilles Bevilacqua e Roberto Carvalho de Mendonça, Rio de Janeiro, Ed. Freitas Bastos, 1956, vol. VI, p. 290, leciona que, “se a mercadoria destinada a ser vendida em ocasião oportuna é entregue ou remetida ao comissário dá-se à comissão o nome de consignação e ao comissário o de consignatário”.*

13. *Amílcar de Araújo Falcão, em Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, out-dez de 1960, vol. 62, p. 34, assim procurava definir o que seria o contrato de consignação:*

"Entende-se por consignação o contrato pelo qual uma pessoa - consignador ou consignante, entrega a outra - consignatário, mercadorias a fim de que esta última as venda por conta própria e em seu próprio nome, prestando o consignatário ao consignante o preço entre ambos ajustado para a operação, qualquer que seja o valor alcançado pela venda feita a terceiros."

14. *Já Waldírio Bulgarelli, em Contratos Mercantis, 12ª ed., São Paulo, Atlas, 2000, p. 260, definia-o como sendo aquele contrato no qual se dá "a remessa de mercadorias pelo fabricante ou comerciante a outro comerciante, que fica obrigado a pagar o preço convencionado ou a devolvê-las, ao término do prazo também convencionado".*

15. *Entretanto, em que pesem as afirmações dos citados doutrinadores, ou o entendimento que delas pode advir, há que se ressaltar que a expressão consignação tem, na linguagem jurídica, significados diversos, conforme advertido por De Plácido e Silva, embora, em todas as suas aplicações, sempre se tenha o sentido da entrega de alguma coisa, feita por uma pessoa a outra, para determinado fim. A diversidade de acepções parece corresponder às diferentes naturezas jurídicas dos negócios jurídicos denominados.*

16. *O próprio Carvalho de Mendonça, in op. cit., nota à p. 290, amparado no Traité de Droit Commercial, de Thaller, aponta um uso do vocábulo fora do âmbito do contrato de comissão, ao afirmar expressamente que os “leiloeiros, quando recebem objetos para vender nos seus estabelecimentos reputam-se consignatários”.*

17. *Também De Plácido e Silva, in op. cit., apresenta uso do vocábulo estranho ao contrato de comissão ao observar que, nos contratos de transporte, o vocábulo significa “a indicação da pessoa a quem a mercadoria ou navio se destina, ou aos cuidados de quem segue, ou seja, o consignatário, que será o recebedor, enquanto o consignante é o remetente”.*

18. *Confirmando a vagueza e ambigüidade do termo consignação, Pedro Nunes, em seu Vocabulário, já apontava cinco sentidos para o vocábulo consignatário, quais fossem:*

"a) pessoa destinatária da mercadoria que lhe é entregue pelo condutor; b) comissário a quem se destinam as mercadorias; c) em direito marítimo, é o correspondente, a quem é enviado o carregamento de um navio para que lhe dê o destino indicado pelo consignante (consignatário da carga); d) agente ou mandatário do armador, incumbido de prover às necessidades do navio, no pôrto de destino ou de escala (consignatário do navio); e) credor, em cujo favor se consignam rendimentos ou se depositam valores em pagamento."

19. *Amílcar de Araújo Falcão, em percuciente estudo sobre o antigo Imposto sobre Vendas e Consignações, publicado na Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, out-dez de 1960, vol. 62, p. 30, lecionava que, apesar da existência de diversos significados para o vocábulo consignação, o legislador, ao instituir aquele imposto, utilizou o termo em sentido rigorosamente técnico, para referir-se ao contrato de consignação de mercadorias .*

20. *Adstrito ao sentido rigorosamente técnico do vocábulo, que é o que interessa ao presente estudo, Rubens Gomes de Souza, citado por Amílcar de Araújo Falcão, na Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, out-dez de 1960, vol. 62, p. 36, analisando o instituto da consignação mercantil à luz da Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1936, que regulava a emissão de duplicatas, visualizara a existência de duas modalidades de consignação, a consignação por comissão e a consignação por venda, conceituando-as:*

"Consignação é a remessa de mercadorias por um comerciante a outro, para que este as venda, nas condições previamente ajustadas entre ambos. A lei no 187 prevê duas hipóteses diferentes nos arts. 8o e 9o, que podem ser designadas respectivamente consignação por comissão e consignação por venda. No primeiro caso (art. 8o) o consignante remete a mercadoria ao consignatário para que este a venda por conta e ordem do consignante, ao preço previamente ajustado por este, ficando com direito apenas a uma comissão pelo serviço prestado e devendo prestar contas ao consignante pelo total do preço da venda: nesta hipótese ocorre somente uma venda, do consignante ao comprador, porquanto o consignatário é simples representante ou comissário do vendedor consignante, e portanto o imposto [sobre vendas e consignações] incide uma só vez. No segundo caso, art. 9o, o consignante remete a mercadoria ao consignatário para que este a venda por sua própria conta: o consignante fixa o preço que pretende pela mercadoria e o consignatário vende acima desse preço, constituindo a diferença o lucro do consignatário que fica obrigado a prestar contas ao consignante apenas do preço fixado por este. Nesta hipótese, como o consignatário vende em seu próprio nome, ocorrem evidentemente duas vendas simultâneas: uma do consignante ao consignatário e outra do consignatário ao comprador; sobre cada uma delas incide o imposto."

21. *Pelos elementos conceituais expostos por Rubens Gomes de Souza, a "consignação por comissão" corresponde ao contrato de comissão mercantil, antes regulado pelo Código Comercial, na parte em que foi revogado, hoje contrato de comissão, pelo Novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002; já a "consignação por vendas" corresponde ao contrato estimatório, também hoje regulado pelo Novo Código Civil. Parecem ser estas as duas possíveis modalidades de operações de consignação, no sentido rigorosamente técnico. Resta saber a qual delas o legislador equiparou as operações de venda de*

veículos usados. A pesquisa da intenção do legislador deve passar pelo estudo da natureza jurídica dos dois tipos de contratos, o que possibilitará saber qual tipo se adequa à situação.

A OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO DA LEI Nº 9.716, DE 1998

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

23. *Mas é a sua natureza jurídica, de contrato sui generis, que constitui a vexata quaestio para os juristas que sobre ele se debruçam. Caio Mário da Silva Pereira, em Instituições de Direito Civil, 10a ed., Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 144, aponta as acirradas discussões acerca desta natureza:*

"O contrato estimatório é, às vezes, tratado como venda sob condição suspensiva ou condição resolutiva, ou mesmo as duas condições simultaneamente (Rocchi); promessa de venda a cargo do consignatário; negócio jurídico autorizativo com a faculdade de agir conferida por conta do consignante; contrato de depósito preparatório de eventual compra e venda; obrigação alternativa (Coviello); obrigação facultativa (Messineo, Vareli, Tamburino, Visalli, Ruggiero e Maroi)."

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

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

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

27. *No âmbito do Direito Tributário, no que tange à tese da venda sob condição suspensiva, esse reconhecimento importaria apenas em deslocar o momento da ocorrência do fato gerador dos tributos e contribuições federais incidentes, pois, enquanto numa operação de compra e venda sem estipulação de condição, reputam-se ocorridos os fatos geradores tão logo concluída a operação (CTN art. 116), numa compra e venda sob condição suspensiva, reputar-se-iam ocorridos os fatos geradores apenas no momento do implemento desta (CTN, art. 117, I). Só haveria alteração no aspecto temporal das hipóteses de incidência tributária, e em relação ao consignante, pois sob a ótica do consignatário sequer haveria tal alteração. Equivaleria a equiparar uma operação de compra e venda (efetuada pelo revendedor de carros usados) à*

mesma operação (vista como realizada por um consignatário), o que produziria os mesmos efeitos da situação real. Certamente que esta não é a intenção da lei, mas a de atingir as bases imponíveis das hipóteses de incidência (aspecto material), conforme ficou explicitado na Instrução Normativa regulamentadora.

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

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

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

"...não é bem verdade que o outorgado se faça proprietário no momento em que dispõe do bem. No momento em que dispôs do bem, alguém o adquiriu do outorgante, através do outorgado. Se o outorgado paga o preço, ou deixa expirar o prazo, adquire-o do outorgante. Só há ali e aqui, um negócio jurídico, que é o do contrato estimatório: o outorgado foi a pessoa através de quem se fez a alienação ao terceiro (compra e venda), ou a quem se fez. [...]

Não há dúvida que a pessoa que quer alienar, a quem chamamos outorgante, espera o corresponsável, que foi fixado, porém não o quer desde logo, nem a termo, sem saída para o outorgado. Há a porta - abrível - da restituição. Se o outorgado no termo não paga o preço, tem de restituir. Alguém comprará o bem, ou terceiro ou o próprio outorgado, ou o bem lhe voltará. O bem é seu e continua seu, posto que ele haja preferido o preço à restituição."

31. *O consignatário não adquire a coisa consignada, não se torna seu proprietário, recebe-a por certo prazo, tendo a obrigação alternativa de pagar o preço estimado previamente – daí o nome do contrato – ou de restituí-la.*

32. *Caio Mário da Silva Pereira também se inclui entre os doutrinadores que consideram tratar-se de contrato atípico caracterizado por obrigação alternativa do consignatário. E aponta, dentre os caracteres desse contrato, a entrega de coisa móvel, pelo tradens ao accipiens, com o fito de venda.*

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

“Art. 534. Pelo contrato estimatório, o consignante entrega bens ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada.”

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

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

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

37. *O contrato de consignação por comissão, na expressão usada por Rubens Gomes de Souza, é o contrato de “comissão mercantil” do Código Comercial, Lei n° 556, de 25 de junho de 1850, arts. 165 a 190. O Novo Código Civil, Lei n° 10.406, de 2002, passou a regular a matéria em seus arts. 693 a 709, regovando expressamente em seu art. 2.045 a Parte Primeira do Código Comercial, que dispunha sobre a matéria.*

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

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

pode concluir que foi este o sentido do vocábulo consignação utilizado pelo legislador ao tratar da equiparação ora em análise.

DOS EFEITOS DA EQUIPARAÇÃO

40. *Como já visto acima, a aludida equiparação tem efeitos no aspecto material (bases de cálculo) das hipóteses de incidência dos tributos e contribuições federais incidentes sobre o faturamento ou sobre bases estimadas, presumidas ou arbitradas. Pois, a exemplo do que ocorre nas operações de consignação por comissão, para as pessoas jurídicas tipificadas no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a receita bruta, para fins de determinação das bases de cálculo estimadas, presumidas ou arbitradas do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, das bases estimadas da CSLL ou das bases da CSLL das empresas sem escrituração comercial, e das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é a comissão recebida pelo comissário, assim entendida a diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do custo de aquisição. Outros efeitos ainda se observam, como se verá.*

41. *Outra consequência dessa equiparação seria a aplicação, para fins de determinação da base de cálculo estimada ou presumida do Imposto de Renda, do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre as referidas diferenças, calculadas nos termos do § 1º do art. 2º da IN SRF nº 152, de 1998. O percentual é o que está previsto no art. 15, § 1º, III, “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, para as atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares. Também na determinação do lucro arbitrado, aplicar-se-á o percentual de 32% (trinta e dois por cento) acrescido de 20% (vinte por cento), sobre a receita bruta conhecida, definida nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, e IN SRF no 152, de 1998. O percentual para o lucro arbitrado é o que está previsto no art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, e art. 27 da Lei nº 9.430, de 1996, para as atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares. Ressalte-se que a atividade exercida pelo comissário é a de serviços, tanto que o art. 701 do Novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 2002, dispõe que “não estipulada a remuneração devida ao comissário, será ela arbitrada segundo os usos correntes no lugar”, e o art. 703, do mesmo diploma, assim preceitua: “ainda que tenha dado motivo à dispensa, terá o comissário direito a ser remunerado pelos serviços úteis prestados ao comitente, ressalvado a este o direito de exigir daquele os prejuízos sofridos.” (grifou-se)*

42. *Embora o art. 2º, da IN SRF nº 152, de 1998, não tenha feito expressa menção à apuração do Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado e da CSLL das empresas desobrigadas de escrituração contábil, o seu art. 1º dispõe que “A pessoa jurídica sujeita à tributação pelo imposto de renda com base no lucro real, presumido ou arbitrado, que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, deverá observar, quanto à apuração da base de cálculo dos tributos e contribuições de competência da União, administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, o disposto nesta Instrução Normativa”. (grifou-se) A extensão dos efeitos da equiparação à sistemática de apuração das bases presumidas ou arbitradas decorre da interpretação sistemática da lei e do ato normativo, mormente se não há qualquer óbice legal, antes uma autorização implícita no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, quando equiparou, para efeitos tributários, as operações de venda de veículos usados às operações de consignação (por comissão). Na apuração do Imposto de Renda com base no*

Lucro Real e da CSLL das empresas assim tributadas, a equiparação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, evidentemente não produzirá efeitos, salvo quanto à apuração das bases mensais estimadas, opção do contribuinte. Na apuração do lucro líquido contábil, a compor o Lucro Real e a correspondente base de cálculo da CSLL, aplicar-se-á necessariamente o Princípio Contábil do Confronto das Despesas com as Receitas, e os demais preceitos da lei comercial, não havendo que se aplicar a aludida equiparação.

(...)

48. *Não se alegue que estaria a legislação tributária, ao facultar a aludida equiparação, infringindo o disposto nos arts. 109 e 110 do CTN. Segundo a norma do art. 109 do CTN, a lei tributária, ao se referir a um instituto do Direito Privado, deve considerar o conceito do instituto como ele vigora e é conhecido no Direito Privado, mas os efeitos tributários desse instituto podem não ser baseados no Direito Privado. Por seu turno, a norma do art. 110, harmonizando-se com a do art. 109 do mesmo diploma legal, visa preservar as competências tributárias, que são matéria constitucional. Aliomar Baleeiro, em *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1986, p. 393-394, leciona que o legislador não poderá, por exemplo, definir coisa móvel, como navio, como bem imóvel, para sobre a alienação fazer incidir o imposto de transmissão inter vivos. Isto porque a Constituição, quando se refere aos atos de transmissão de bens imóveis, fixa rígidos limites e tais atos são exclusivamente os assim considerados pelo Direito Privado. Assim, o art. 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988, define a competência dos Municípios para instituir imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, e refere-se a este instituto tal qual ele é conceituado no Direito Privado. Entretanto, não sendo os institutos, conceitos e formas do Direito Privado utilizados pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, poderá o legislador ordinário modificar a definição, o conteúdo e o alcance dos mesmos, tal como o fez em relação às operações de compra e venda de veículos usados.*

49. *Em face do exposto, conclui-se que:*

a) na determinação das bases de cálculo estimadas, presumidas ou arbitradas do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, das bases estimadas da CSLL ou das bases da CSLL das empresas sem escrituração comercial, e das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, como sendo a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo.

b) Na determinação das bases de cálculo estimada ou presumida do Imposto de Renda, aplica-se, sobre a receita bruta definida nos termos acima, auferida no período de apuração, o percentual de 32% (trinta e dois por cento), previsto no art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249, 1995, observado o disposto nos arts. 1º, 2º e 25 da Lei nº 9.430, de 1996, bem assim nos arts. 31 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 1995; na determinação do lucro arbitrado, aplica-se, quando conhecida a receita bruta definida nos termos

do item “a” acima, o percentual de 32% (trinta e dois por cento), acrescido de 20% (vinte por cento), previsto no art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995, observado o disposto nos arts. 1º e 27 da Lei nº 9.430, de 1996.

c) As pessoas jurídicas, objeto da equiparação, cuja receita bruta anual, calculada nos termos do item “a” acima, seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), determinarão as bases de cálculo estimada ou presumida do Imposto de Renda mediante a aplicação do percentual de 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta, auferida no período de apuração, conforme art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, e art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996.

d) as pessoas jurídicas, aqui equiparadas, que efetuarem o pagamento mensal do Imposto de Renda com base em estimativa (arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 1995), ou que estejam desobrigadas de escrituração contábil (lucro presumido ou arbitrado), determinarão a base de cálculo da CSLL mediante a aplicação do percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, definida nos termos do item “a” acima, auferida em cada mês do ano-calendário, para os fatos geradores ocorridos até 30 de agosto de 2003; para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2003, o percentual passa a ser de 32 % (trinta e dois por cento) (art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995, arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430, de 1996, e arts. 22 e 29, III, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, publicada nº DOU de 31.05.2003).

(...)

11. Quanto à segunda questão posta pela consulente, transcreve-se a seguir o art. 289, § 3º, do RIR/99, que disciplina a matéria especificamente abordada:

“Custo dos Bens ou Serviços

Custo de Aquisição

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal” (grifou-se).

11.1. O artigo acima dispõe, inequivocamente, que o imposto recuperável não poderá integrar o custo dos produtos vendidos.

11.2. Tal interpretação, ressalte-se, não é nova. Já estava encartada no Parecer Normativo CST nº 104, de 1978, elaborado com substrato na IN SRF nº 51, de 1978, norma esta que se encontra em pleno vigor:

“EMENTA - É inadmissível, após 08.11.78, a formação de provisão a título de ICM contido nos estoques.

1. A Instrução Normativa SRF n.º 51, de 03 de novembro de 1978, e que entrou em vigor por publicação em 08 do mesmo mês, disciplinou o tratamento contábil de tributos para efeito de declaração de rendimento das pessoas jurídicas. Referida norma reformulou o procedimento de computação, no custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas, do montante do imposto de circulação de mercadorias recuperável destacado em nota-fiscal, que anteriormente era disciplinado pelo Parecer Normativo CST n.º 70/72.

(...)

4. De acordo com a sistemática introduzida pelo item 6 da Instrução Normativa SRF n.º 51/78 'deve ser excluído do custo de aquisição de mercadorias para revenda e de matérias-primas o montante do imposto de circulação de mercadorias recuperável destacado em nota fiscal'.

(...)” (grifou-se.)

11.3. Outrossim, conclui-se que a vigente legislação tributária não ampararia pretensões de se deduzir da base de cálculo do IRPJ eventuais saldos acumulados de ICMS.

Conclusão

12. À vista do exposto, responde-se à consultante que **(i)** para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a diferença apurada entre o preço de venda do veículo usado e o respectivo custo de aquisição; e **(ii)** que não há previsão legal para o reconhecimento de impostos recuperáveis como custo dos produtos vendidos e, de conseguinte, não poderá haver dedução do lucro de eventual saldo acumulado de ICMS.

À consideração superior.

Assinado digitalmente.
ITAMAR PEDRO DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira.

Assinado digitalmente.
FABIO CEMBRANEL
AFRFB - Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit – Coordenação-Geral de Tributação para aprovação.

Assinado digitalmente.
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente.
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit