



---

### Solução de Consulta nº 28 - Cosit

**Data** 18 de março de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO DE DEZESSEIS POR CENTO. REVENDA DE VEÍCULOS AUTOMOTORES USADOS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO (POR COMISSÃO). PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. EXCLUSIVIDADE. RECITA BRUTA ANUAL DE ATÉ CENTO E VINTE MIL REAIS.

A pessoa jurídica revendedora de veículos automotores usados, cuja atividade seja, para efeitos tributários, equiparada à de consignação por comissão, que seja, exclusivamente, prestadora de serviços em geral, que apure o IRPJ com base no lucro presumido, que aufera receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e desde que observe os demais requisitos legais poderá utilizar o percentual de presunção de lucro de 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta trimestral para quantificar a base de cálculo trimestral do IRPJ.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 109, 110 e 111; Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, arts. 5º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 40; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), arts. 693 e 703; IN RFB nº 1700, de 14 de março de 2017, arts. 26, 33, 215, § 10, e 242.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta apresentada quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, IX.

### Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo de atividade de *“comércio varejista e intermediação de automóveis, camionetas, motocicletas e caminhões usados (CNAES 4511-1/02 E 4541-2/04)”* formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas jurídicas (IRPJ), apurado com base no lucro presumido, tendo em vista o disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998; no art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; no art. 40 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e na Instrução Normativa (IN) SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998.

2. Em face desse contexto, *“no que diz respeito à atividade exercida pela empresa de revenda e intermediação de veículos usados, (...) questiona se pode fazer jus ao art. 40 da Lei nº 9.250/1995, utilizando-se da presunção do IRPJ de 16% sobre a receita bruta aferida mensalmente, desde que observada a receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), bem como o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981/1995”*.

3. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Fundamentos

### *Do juízo de admissibilidade*

4. Primeiramente, é preciso registrar que o pedido deduzido na inicial, por fazer referência a duas atividades distintas, encerra duas questões, a saber:

- a) é admissível a incidência da regra exoneratória do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, em face da atividade de revenda de veículos usados, por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que tenha receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), e desde que cumpridos os demais requisitos legais?
- b) é admissível a incidência da regra supracitada, em face da atividade de intermediação de veículos usados, por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que tenha receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), e desde que cumpridos os demais requisitos legais?

5. Considerado esse objeto, declaro, de início, que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, somente em relação ao quesito do item 4, “a”; razão por que é eficaz e deve ser solucionada apenas quanto a essa parte.

6. De outra banda, é inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, no que diz respeito ao quesito do item 4, “b”.

6.1. Deveras, as normas básicas que regem o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal estão consubstanciadas nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tais disposições foram consolidadas em Regulamento, baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

6.2. No âmbito da RFB, a matéria é regulada pela IN RFB nº 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

6.3. Para o exame dessa admissibilidade, convém ressaltar que o processo de consulta constitui uma via bastante especial de orientação administrativa, em relação aos demais instrumentos de assistência que este órgão fazendário oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações tributárias.

6.4. Tal especialidade decorre do próprio fim legal a que se volta o instituto da consulta, notadamente por propiciar ao contribuinte o esclarecimento preventivo de suas dúvidas quanto à correta interpretação da norma aplicável a um caso concreto. E nesse cunho preventivo, assegurado no art. 10 da IN RFB nº 1.396, de 2013, reside o atributo essencial que distingue e separa a consulta dos demais canais de orientação administrativa disponíveis. Eis o que reza o dispositivo:

**IN RFB nº 1.396, de 2013**

**Art. 10.** *A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

(...).

6.5. É razoável, portanto, que a eficácia da consulta, é dizer, a produção de seus efeitos legais específicos encontre-se subordinada à observância de requisitos igualmente específicos.

6.6. Dentre tais requisitos, merece destaque aquele que impõem à consulente a dedução de contexto fático não regulado em disposição literal de norma legal; tudo conforme art. 18, IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013, a seguir reproduzido, *in verbis*:

**IN RFB nº 1.396, de 2013**

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

(...)

*IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;*

(...).

6.7. Assim, presente o caráter interpretativo de que se deve revestir uma consulta (porquanto revelador, esse caráter, do próprio interesse processual de consultar) – e tendo em vista, portanto, a finalidade prática de se determinar a força e o alcance do texto normativo, pondo-o em presença dos dados atuais de um problema<sup>1</sup> –, sua eficácia pressupõe a especificação, pela consulente, do dispositivo ou dos dispositivos legais cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura,

---

<sup>1</sup> BETTI, Emílio. *Teoria generale della interpretazione*, Milão, 1955 apud FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 73 e 74.

contraditória - inapropriada, enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto.

6.8. É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária encarrega-se de pôr termo às dúvidas e de afastar a cadeia das múltiplas possibilidades interpretativas, expedindo a interpretação oficial acerca do ponto questionado, com o efeito vinculante que lhe é próprio.

6.9. Por outras palavras, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta àquelas indagações lançadas sem o propósito de dirimir questões práticas bem determinadas; ou sem menção à dificuldade de compreensão que as suscitou; indagações nas quais a consulente, **ainda que cite dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil leitura**, a demandar interpretação administrativa para uma mais segura subsunção (adequação) de fatos a supostos normativos; ou para uma mais precisa compreensão dos efeitos jurídicos a serem imputados a esses fatos.

6.10. E compreende-se bem a razão por que a lei condiciona a eficácia da consulta ao cumprimento, entre outros, do pressuposto (da especificidade) sob exame: pudessem todas as questões formuladas obter resposta e produzir aqueles efeitos legais que lhe são próprios, o acúmulo obstrutivo dos pedidos, por si, já tornaria inviável a utilização do instituto processual.

6.11. Ademais, para esclarecimento de questões levantadas de modo livre e geral, sem as formalidades do processo de consulta, a RFB disponibiliza instrumentos mais ágeis e mais simples, seja por meio das orientações veiculadas no sítio oficial da instituição na rede mundial de computadores, seja mediante serviços de plantão fiscal e aduaneiro dispostos nas unidades descentralizadas de todo o país.

6.12. Pois bem. Referido item 4, “b” da consulta de que ora se cuida, não atende ao requisito acima cogitado.

6.13. Com efeito, observado o teor dessa questão (item 4, “b”), constata-se que a consulente demanda decisão interpretativa que tenha por objeto o disposto no art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, cujo conteúdo e alcance deveriam ser analisados, em face do contexto fático de quem realiza atividade de **intermediação de veículos**.

6.14. Ora, a atividade de intermediação de veículos, ainda que referida (pela consulente) de modo tão genérico, ao que tudo indica, ajusta-se ao conceito, também genérico, de “*intermediação de negócios*”, a que elude a regra do art. 215 c/c art. 33, § 1º, IV, “b”, da IN RFB nº 1700, de 2017 (ver item 12, infra), de sorte que, à luz desses dispositivos, deve ser considerada “*prestação de serviços em geral*”.

6.15. Sendo assim, tal atividade é ajustável, em princípio, ao aspecto material da hipótese da norma do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995 (porquanto tal aspecto alude, precisamente, à prestação de serviços em geral), ilação esta engendrada ao espreque da literalidade textual dos dispositivos em questão.

6.16. Insista-se: os enunciados literais dos preceptivos consultados, observados à luz do substrato fático noticiado pela consulente, não dão margem a quaisquer dúvidas quanto à ilação acima referida. Com efeito, radicam, no próprio plano da expressão normativa, as regras pelas quais: (i) a intermediação de negócios (e, portanto, a intermediação de veículos)

deve ser considerada “prestação de serviços em geral”; e (ii) tal atividade preenche o aspecto material da norma do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995.

6.17. Acresça-se que a compreensão dos dispositivos relacionados a esse regime de redução de alíquotas – para a apuração de bases de cálculo de modalidades impositivas –, pela exoneração tributária que estatuem, deve seguir as diretivas do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), como será exposto nos itens 25 a 27, infra.

6.18. Nessa toada, é evidente que a consulente, conquanto tenha feito alusão a dispositivos da legislação tributária, deduziu contexto fático literalmente regulado por esses dispositivos, de modo que a petição não contém, ao menos na parte indicada no item 4, “b”, os elementos formais necessários à emissão de uma solução de consulta.

6.19. Ao influxo dessas injunções, reputo inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, quanto à questão do item 4, “b”, tal como determina o art. 18, IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

7. Quanto à admissibilidade da consulta, na parte indicada no **item 4, “a”**, cumpre registrar que a consulente não explicitou a dificuldade interpretativa que suscitou essa demanda, visto que, embora tenha citado dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil compreensão, a demandar interpretação administrativa para um mais seguro juízo de subsunção de fatos, ou de imputação de efeitos jurídicos.

7.1. Por esses torneios, em relação ao citado item, também a consulta estaria, à primeira vista, eivada de irregularidade formal apta a torná-la ineficaz, *ex vi* do disposto no art. 18, IX, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

7.2. Todavia, da análise conjunta desses dispositivos, em cotejo com o suporte fático noticiado pela requerente – mormente quando declara atuar no ramo de atividade de revenda de veículos usados –, é possível deduzir, com razoável segurança, que o óbice ao percurso gerador de sentido das normas em questão, a justificar a prolação de decisão interpretativa oficial, advém, precipuamente, do seguinte:

- a) de um lado, a sua atividade comercial, tal como a declara, sob o ponto de vista privatístico, corresponde à compra e venda de veículos automotores usados;
- b) de outro, apenas para efeitos tributários, essa mesma atividade é equiparada à operação de consignação (art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998);
- c) por sua vez, a norma exoneratória do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, estabelece que o “imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida”;
- d) assim, o entrave hermenêutico que avulta, de pronto, do cotejo entre a hipótese da norma exoneratória e o contexto fático informado na inicial – e que, à toda evidência, justifica a pretensão deduzida na exordial – exsurge da necessidade de se decidir se o aspecto material da hipótese do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995 – caracterizado pela atividade de prestação de serviços em

geral – conota previsão típica (ação-tipo) à qual deve subsumir-se o contexto fático em análise;

- e) a decisão acima referida demanda, como se verá, exegese cujo conteúdo desborda da própria literalidade das normas consultadas, na medida em que pressupõe o desate das seguintes perguntas: (i) qual a natureza da obrigação avençada por meio do contrato de consignação previsto no consequente do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998?; (ii) tal obrigação tem por objeto a prestação de serviços em geral? ; (iii) os efeitos da equiparação a que alude esse dispositivo são dotados de eficácia jurídica para atrair a incidência do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995?
- f) eis a temática que se pode, univocamente, presumir subjacente ao pedido inserto na exordial, porquanto não estivesse a dificuldade interpretativa centrada na equiparação de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, e em seus consectários – em outros dizeres, houvesse, a consulente, como cediça, a tese de que a referida equiparação teria a eficácia jurídica de tornar a sua atividade ajustável ao aspecto material do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995 (na parte alusiva à prestação de serviços em geral), e de, assim, atrair a incidência dessa norma exoneratória (desde que cumpridos os demais requisitos legais), hipótese em que essa questão estaria apartada do objeto deste feito –, a solução de consulta se restringiria a atribuir sentido a disposição literal de lei, o que configuraria irregularidade formal impediente da admissibilidade da consulta e de sua eficácia, nos termos do art. 18, IX, da IN RFB nº 1396, de 2013.

7.3 Nessa linha de intelecção, e considerando-se a determinabilidade do entrave hermenêutico – que assoma da interpretação conjunta dos dispositivos em pauta (em face do contexto fático noticiado pela requerente) e que desafia abordagem interpretativa para além da literalidade dos dispositivos cogitados na inicial –; bem como o fato de que, “*na contraposição entre a forma do ato e o objetivo a ser alcançado, o direito processual prefere o segundo*”<sup>2</sup> – *ex vi* do art. 277 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil (CPC)), aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, nos termos de seu art. 15<sup>3</sup> –, tem-se por sanada a irregularidade referida no item 7 retro e por eficaz a consulta retratada no item 4, “a”.

#### ***Da análise do mérito consultivo – questão do item 4, “a”***

8. Pois bem. Superadas essas questões prévias, e em vista da possibilidade de se conhecerem os enunciados normativos cuja redação importe em justificável óbice no percurso gerador de sentido das normas, de sorte que avulta, *in casu*, o interesse processual de consultar, sendo justificável o proferimento de decisão interpretativa oficial, passo a tratar das questões de fundo do processo, na mesma toada do que fora delineado no item 7.2.

<sup>2</sup> Princípio da instrumentalidade formas, segundo NERY JR., N.; NERY, R. M. A. *Comentários ao código de processo civil*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, pp. 821 e 822.

<sup>3</sup> CPC: Art. 15. *Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.*

Art. 277. *Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*

9. Antes porém, importa registrar – com espeque no art. 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013 – que uma solução de consulta não confirma, nem infirma fatos noticiados pela consulente, pois que juízos dessa natureza pressuporiam análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, o procedimento em curso presta-se tão somente a interpretar a legislação tributária em face do que fora noticiado, razão por que a eficácia de seu provimento está condicionada à realização dessas premissas fáticas, no plano das efetivas condutas.

10. Posta essa premissa, é bem de ver que a consulente demanda, em suma, a prolação de decisão interpretativa que verse sobre os efeitos da equiparação estatuída no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998 – segundo a qual, para efeitos tributários, é possível que se aplique à atividade de compra e venda de veículos usados o regime aplicável às operações de consignação –, notadamente com a pretensão de saber se, na hipótese em que uma pessoa jurídica, tributada com base no lucro presumido, opte pela citada equiparação, a sua atividade – que, em sentido privatístico, é de compra e venda de veículos usados, mas, em sentido tributário, é de consignação – é passível de se subsumir no suposto da norma exoneratória do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, caso a receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (e desde que cumpridos os demais requisitos legais).

11. Com o *thema decidendum* assim delimitado, e cotejando-o com os dispositivos mencionados na consulta em exame, depreende-se que a pretensão do consulente radica, em princípio, na interpretação conjunta dos arts. 5º da Lei nº 9.716, de 1998; 40 da Lei nº 9.250, de 1995; 215, § 10, e 242 da IN RFB nº 1700, de 14 de março de 2017 – sendo estes dois últimos acrescentados ao debate pelo seguinte: o art. 215, § 10<sup>7</sup> regulamenta o art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, na hipótese em que a tributação do IRPJ se dá com base no lucro presumido; o art. 242 regulamenta o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, sendo que a sua vigência sobreveio à revogação da IN SRF nº 152, de 1998.

12. Seus enunciados são a seguir transcritos, juntamente com os dos arts. 26 e 33 da IN RFB nº 1700, de 2017, ora evocados, por serem referidos no art. 215 do mesmo diploma normativo para viabilizar a compreensão sistemática da regra do art. 215. Ei-los, portanto, em sua literalidade textual (com grifos ao original):

***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.*

***Lei nº 9.250, de 1995***

*Art. 40. A base de cálculo mensal do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada mediante a*

aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

*Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte, bem como às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas.*

### **IN RFB nº 1700, de 2017**

#### TÍTULO II

#### DA RECEITA BRUTA

Art. 26. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

(...).

#### TÍTULO VI

#### DO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

#### CAPÍTULO I

#### DAS BASES DE CÁLCULO

Art. 32. À opção da pessoa jurídica, o IRPJ e a CSLL poderão ser pagos sobre base de cálculo estimada, observado o disposto no § 4º do art. 31.

Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

(...)

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

a) prestação de serviços relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;



- d) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão de obra ou com emprego parcial de materiais;
- e) construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura, no caso de contratos de concessão de serviços públicos, independentemente do emprego parcial ou total de materiais;
- f) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
- g) coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários ou local de descarte;
- h) exploração de rodovia mediante cobrança de preço dos usuários, inclusive execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros definidos em contratos, em atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais, pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos;
- i) prestação de serviços de suprimento de água tratada e os serviços de coleta e tratamento de esgotos deles decorrentes, cobrados diretamente dos usuários dos serviços pelas concessionárias ou subconcessionárias de serviços públicos; e
- j) prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.

§ 2º A receita bruta auferida pela pessoa jurídica decorrente da prestação de serviços em geral, como limpeza e locação de mão de obra, ainda que sejam fornecidos os materiais, está sujeita à aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento).

(...)

§ 7º As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionadas nas alíneas 'b', 'c', 'd', 'f', 'g' e 'j' do inciso IV do § 1º, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput do § 1º, o percentual de 16% (dezesesseis por cento).

§ 8º A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 7º para o pagamento mensal do IRPJ, cuja receita bruta acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada mês transcorrido.

(...).

## TÍTULO XI

### DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO E NO RESULTADO PRESUMIDO

(...)

## CAPÍTULO II

### DA DETERMINAÇÃO

*Art. 215. O lucro presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º e 2º do art. 33 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

*§ 1º O resultado presumido será determinado mediante aplicação dos percentuais de que tratam o caput e os §§ 1º a 3º do art. 34 sobre a receita bruta definida pelo art. 26, relativa a cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.*

*§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.*

*§ 3º Serão acrescidos às bases de cálculo de que tratam o caput e o § 1º:*

(...)

*§ 3º-A Na aplicação dos percentuais a que se refere o caput, deve ser observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 33.*

(...)

*§ 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa.*

*§ 10. As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionadas nas alíneas "b", "c", "d", "f", "g" e "j" do inciso IV do § 1º do art. 33, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput, o percentual de 16% (dezesseis por cento).*

*§ 11. A pessoa jurídica que houver utilizado o percentual de que trata o § 10 para o pagamento trimestral do IRPJ, cuja receita bruta acumulada até determinado trimestre do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada trimestre transcorrido.*

(...).

## TÍTULO XIV

### DAS DISPOSIÇÕES ESPECIAIS

(...)

### DAS OPERAÇÕES COM VEÍCULOS USADOS

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, serão aplicados os percentuais de 32% (trinta e dois por cento) ou 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), conforme o caso, 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.*

13. Ainda sob a égide da IN SRF nº 152, de 1998 – atualmente revogada, por disposição inserta na IN RFB nº 1700, de 2017 –, foi editado o Parecer Cosit nº 45, de 17 de outubro de 2003.

14. Dada a relação de pertinência dessas injunções com o *thema decidendum* ora pautado, é curial reproduzir-lhe os seguintes excertos (com grifos ao original), *verbis*:

**Parecer Cosit nº 45, de 2003**

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 ambiguidade 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 porto 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 inoportunidade de sua nova venda a um terceiro adquirente no prazo pactuado.*

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

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

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

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

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

*'...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 correspondente, 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 nº 556, de 25 de junho de 1850, arts. 165 a 190. O Novo Código Civil, Lei nº 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% (dezesesseis 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).

(...).

15. Vale registrar, nesse ponto, que é legítima a transposição das ilações adotadas no Parecer Cosit nº 45, de 2003, para a solução da demanda ora pautada, ainda que o referido ato, em parte, tenha se baseado em normas inscritas na IN SRF nº 152, de 1998, já revogada pela IN RFB nº 1700, de 2017. É que entre as normas revogadas e as que se

encontram ora em vigor – mormente as enunciadas no art. 242 da IN RFB nº 1700, de 2017 –, não se observa relação de contrariedade que invalide as citações ilações, ao menos nas partes que sejam relevantes para o desate do *thema decidendum* em questão.

16. De conseguinte, caso o contribuinte (revendedor de veículos automotores usados) opte pela equiparação a que alude o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, o regime jurídico a que se sujeita a sua atividade de compra e venda de veículos usados, para efeitos tributários, é o aplicável ao contrato de consignação por comissão, ou contrato de comissão.

17. Nessa hipótese, o revendedor se equipara ao comissário (ou consignatário); e quem lhe vendeu o veículo se equipara ao comitente (ou consignante); tudo se passando, todavia, como se, entre um e outro, não houvesse uma venda, mas uma remessa do bem do comitente ao comissário, para que este, *“agindo sem representação, em seu próprio nome, por conta e no interesse do comitente, mas sem revelá-lo, conclui negócio jurídico de compra e venda de bens, desincumbindo-se, justamente, de obrigação assumida para esse fim”*<sup>4</sup>; *ex vi* do art. 693 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil (CC))<sup>5</sup>.

18. Ainda no âmbito dessa relação jurídica – prevista no consequente normativo da regra do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998 –, para efeitos tributários, *“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”* se equipara à comissão auferida pelo comissário, pelos serviços prestados ao comitente, sendo esta diferença, portanto, o valor de receita bruta a ser considerado, quando da tributação da atividade desempenhada pelo revendedor de veículos automotores – que tenha, repise-se, optado pela equiparação de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998 –; nos termos do art. 242 da IN RFB nº 1700, de 2017.

19. Mais precisamente, essa é a receita bruta a ser considerada *“na determinação das bases de cálculo estimadas, do lucro presumido, do lucro arbitrado, do resultado presumido e do resultado arbitrado”* (art. 242, § 4º, da IN RFB 1700, de 2017), na qualidade de receita equiparada àquela que é auferida pela prestação de serviços, em face do cumprimento de contrato de consignação por comissão.

20. E por se equiparar a uma prestação de serviço dessa natureza, calha trazer a lume o preciso magistério de Caio Mário, quando acentua que *“na comissão há uma notória intermediação aliada à prestação de serviços”*.

21. É, pois, válido inferir que, por força da equiparação estatuída no at. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, a revenda de veículos automotores usados deve ser tratada, para efeitos tributários, como prestação de serviços cujo objeto é a intermediação de negócios relativos à venda desses veículos, nos moldes do contrato de comissão.

22. Segue-se daí que a conduta desempenhada pelo revendedor (de veículos automotores usados) que apure IRPJ com base no lucro presumido e que opte por essa equiparação é, para efeitos tributários, a de prestação de serviços em geral (em consonância com o que consta do item 41 do Parecer Cosit nº 45, de 2003), tal como tipificada no suposto da norma do art. 215 c/c art. 33, § 1º, IV, “b”, da IN RFB nº 1700, de 2017.

<sup>4</sup> NERY JR., N.; NERY, R. M. A., 2015, p. 1042.

<sup>5</sup> CC:Art. 693. *O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.*

23. E se, além das condições acima enumeradas (quais sejam: tributação do IRPJ com base no lucro presumido e opção pela equiparação de que trata o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998), o revendedor auferir receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e prestar, exclusivamente, serviços em geral – mencionadas nas alíneas "b", "c", "d", "f", "g" e "j" do inciso IV do § 1º do art. 33 da IN RFB nº 1700, de 2017 –, a sua conduta pode se subsumir na hipótese do art. 215, § 10, do diploma instrutório – norma esta derivada do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995 –, com o que será admissível determinar o lucro presumido mediante a aplicação do percentual de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta trimestral.

24. A incidência da norma do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, na determinação da base de cálculo presumida do IRPJ, devido por pessoa jurídica revendedora de veículos automotores usados, que tenha optado, validamente, pela equiparação disposta no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, já havia sido reconhecida por meio do Parecer Cosit nº 45, de 2003, (item 49, "c", desse Parecer). Todavia, observe-se que, àquela oportunidade, tal incidência (do art. 40) não foi condicionada à exclusividade na prestação de serviços em geral, muito embora esse requisito já estivesse previsto na regra do art. 36, § 3º, da IN SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, assim como na regra do art. 122, § 7º da IN RFB nº 1515, de 24 de novembro de 2014, e, posteriormente, na regra do art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017.

25. Nada obstante, importa destacar que o art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017, que tem por fundamento de validade o art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, veicula norma de caráter exoneratório, porquanto estipula a redução do percentual de presunção de lucro aplicável para prestadoras de serviços em geral. Sua interpretação, pois, deve seguir as diretrizes do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que estabelece, em matérias de nítido cunho excepcional, o emprego de exegese segundo o método literal – em que o intérprete cinge-se ao plano de expressão do comando jurídico. Descarta, vale dizer, o recurso seja à interpretação extensiva, seja à analogia ou à equidade, como formas de integração<sup>6</sup>.

26. Note-se que a aplicação do art. 111 do CTN ao caso em pauta se dá segundo técnica de colmatação por analogia, prevista no art. 108, I, do mesmo Códex, visto que há essencial relação de semelhança entre a regra redutora de alíquota e as relacionadas no suposto do art. 111, porquanto configuram, todas elas, medidas de exoneração tributária. Tal entendimento tem assento na jurisprudência, senão veja-se:

*TRIBUTÁRIO. IPI. AQUISIÇÃO DE AUTOMÓVEL NOVO. ISENÇÃO. PORTADOR DE DEFICIÊNCIA AUDITIVA. DESCABIMENTO. HIPÓTESE DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL (ART. 111, II, DO CTN). LEI Nº 8.989/95. CONDENAÇÃO EM LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ DA FAZENDA PÚBLICA. RATIFICAÇÃO. 1. Trata-se de Apelações em Mandado de Segurança, interpostas por ambos os litigantes contra a sentença a quo, que denegou a segurança, por entender que, no direito tributário brasileiro, a isenção deve ser interpretada restritivamente, consoante preceito contido no art. 111, II, do CTN, não havendo como ser ela*

<sup>6</sup> TORRES. Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro apud CORRÊA, Sergio Feltrin. Interpretação e integração da legislação tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 640.

*ampliada a pessoas não alcançadas pela respectiva norma isentiva, tais como, no caso concreto, os portadores de deficiência auditiva. 2. Busca o Contribuinte a extensão de um benefício fiscal que não lhe foi concedido, ao arrepio dos princípios da legalidade tributária e da interpretação restritiva das isenções fiscais. 3. É cediço que o art. 111 do CTN prevê a impossibilidade de se interpretar extensivamente legislação tributária que concede benefício fiscal e pode ser aplicado, ainda que por analogia, não só nas hipóteses de isenção tributária, mas também nas hipótese de redução de alíquota ou alíquota zero. Precedente do STJ: EDcl-AgRg-REsp 1.093.720 - (2008/0197083-8) - 2ª T - Rel. Min. Humberto Martins - DJe 01.07.2009 - p. 930. Precedente desta Corte: AC 2007.81.00.019485-4 - (454874/CE) - 1ª T. - Rel. Francisco Cavalcanti - DJe 02.12.2008 - p. 185. (...). (gn).*

27. Assim, ao amparo do *argumentum a simili*, e para a salvaguarda da coerência lógica do ordenamento jurídico, tem-se que a norma resultante da conjugação do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, com o art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017, deve ser construída em consonância com os limites impostos pelo art. 111 do CTN.

28. Nesse restrito plano de irradiação semântica, avesso a flexibilizações (ou ampliações) conotativas, é de bom alvitre enfrentar a seguinte questão: estaria a hipótese da norma supracitada – cujo aspecto material é qualificado pela prestação exclusiva de serviços em geral – apta a juridicizar os casos em que a pessoa jurídica, tributada com base no lucro presumido, realize atividade que, em sentido privatístico, é de compra e venda de veículos, mas, em sentido tributário – em virtude da equiparação estabelecida no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1995 –, é de consignação por comissão? Em outros dizeres: presente esse contexto fático, e assumindo-se que sobre ele incide a norma de equiparação em tela, é válido afirmar que a pessoa jurídica presta, literalmente, serviços em geral, qual previsto no art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, c/c o art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017?

29. Seguindo-se essa linha de perquirição, é bem de ver que, ao aplicar esse método interpretativo (literal), o operador do direito deve ter em mente as seguintes balizas jurisprudenciais:

*“4. É firme o entendimento do STJ [Superior Tribunal de Justiça], no sentido de que a busca do real significado, sentido e alcance de benefício fiscal não caracteriza ofensa ao art. 111 do CTN.” (STJ, 2ª T. REsp. 1125064/DF, Rel. Ministra Eliana Calmon, abril de 2010).*

*“2. (...) É certo que a interpretação literal preconizada pela lei tributária objetiva evitar interpretações ampliativas ou analógicas (v.g.: Resp 62.436/SP, Min. Francisco Peçanha Martins ...), mas também não pode levar a interpretações que restrinjam mais do que a lei quis.” (STJ, 1ª T., Resp 1109034/PR, Min. Benedito Gonçalves, abril de 2009).*

*“1. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a*

*moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.” (STJ, 2ª T. Resp 192.531/RS, Min. João Otávio Noronha, fevereiro de 2005). (gn).*

30. A autorizada doutrina de Misabel Abreu Machado<sup>7</sup> traduz importante fundamento teórico para essas balizas jurisprudenciais:

*“(...) já não se pode mais confiar na ingênua ficção do formalismo jurídico segundo o qual as palavras teriam um significado ‘imaneente’ e a interpretação seria meramente um ato de ‘constatação’ de uma verdade normativa preexistente. Por via de consequência, já não se pode mais falar também de um significado ‘literal’ inteiramente derivado da legislação, na medida em que a indeterminação semântica da linguagem jurídica é uma característica impossível de ser completamente eliminada, qualquer que seja o sistema jurídico a que façamos referência.*

*(...) Parece-nos adequado entender a noção de significado literal a partir da constatação de Herbert L. A. Hart de que a linguagem em geral, e a linguagem jurídica em particular, possui invariavelmente uma textura aberta, de modo que quaisquer das acepções de um texto normativo que se situem no interior da ‘zona de indeterminação’ das expressões empregadas pelo legislador pode ser considerada compatível com o sentido ‘literal’.*

*(...) merece destaque também a orientação (...) sugerida por Thomas Bustamente e Henrique Napoleão Alves, que aplicam o insights de Hart para definir o sentido normativo do art. 111 do CTN. Como explicam esses autores (...):*

*‘(...) interpretação literal é toda aquela que, tendo como base o núcleo incontroverso dos enunciados normativos (...) e como limite intransponível o conjunto de todos os sentidos compreendidos na zona de penumbra ou incerteza desses enunciados, estabelece uma norma jurídica obrigatória à luz de um caso concreto ou de um conjunto de casos semelhantes.*

*Veja-se que (...) toda interpretação que respeite os significados mínimos do texto interpretando e que se mantenha dentro do quadro normativo estabelecido por esse texto é, para fins de aplicação do dispositivo, ‘literal’. (...).*

*Se essa definição normativa está correta (...), então têm razão os juristas que defendem a possibilidade de se compatibilizar o cânone da interpretação linguística ou gramatical com todos os demais cânones admissíveis para a interpretação em geral, embora o resultado da interpretação fique necessariamente limitado ao conjunto de sentidos textualmente admissíveis pelas expressões verbais utilizadas pelo legislador’ (...).*

*Como decorrência dessa equiparação entre ‘interpretação’ literal e ‘interpretação semanticamente possível’, podemos concluir (...) que*

<sup>7</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013., pp. 1074 e 1075.



*qualquer interpretação situada no interior da moldura normativa (...) pode ser considerado compatível com o cânone literal. O que o dispositivo em comento veda é unicamente a integração criativa do direito, para além do texto da norma”. (gn).*

31. Nessa toada, admitir a aplicação do método literal para a interpretação da norma do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, conjugado com o art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017, não afasta a aplicação conjunta de outros métodos admissíveis para a interpretação em geral, desde que: respeitados “os significados mínimos do texto interpretando”; e excluída a integração por analogia e a interpretação extensiva.

32. Com essas diretivas em mente, impende lembrar que as normas de direito privado devem ser utilizadas para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas; em que pese a autorização conferida ao legislador tributário de “atribuir a um instituto de Direito Privado – dentro dos limites constitucionais existentes – efeitos tributários peculiares”<sup>8</sup>. É o que se depreende da inteligência conjunta dos arts. 109 e 110 do CTN, *verbis*:

#### **CTN**

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

33. O tema suscitou as seguintes considerações de Ulhôa Canto<sup>9</sup>:

*Dos textos acima transcritos, infere-se que: os princípios gerais de Direito privado prevalecem para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos de Direito privado, de tal sorte que, ao aludir a tais institutos sem lhes dar definições próprias para efeitos fiscais (...), o legislador tributário ou o aplicador ou o intérprete da lei tributária deverá ater-se ao significado desses princípios como formulados no Direito privado, mas não para definir os efeitos tributários de tais princípios; exemplo: se a lei tributária é silente sobre a matéria, e apenas alude, como elemento de conexão ou de gênese de obrigação ou efeito tributário, à ‘titularidade dominial’, prevalece, para caracterizar a situação que ele definiu, o conceito privatístico dominial. Mas, sob a ressalva da observância das regras definidoras de competência impositiva referida no art. 110 do CTN, pode o legislador tributário tirar efeitos fiscais de um princípio de direito tributário que equipare determinadas situações à titularidade dominial. (gn).*

<sup>8</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 1060 e 1061.

<sup>9</sup> Cf. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo: Resenha Tributária, vol. 13, p. 17 *apud* DERZI, 2013, p. 1061.

34. Assim, respeitadas as competências tributárias estabelecidas pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, é lícito, ao legislador tributário, *e.g.*, atribuir a um instituto de Direito Privado efeitos tributários atinentes a instituto diverso – tal como o fez, quando positivou as normas que imputam às operações de compra e venda realizadas por revendedor de veículos automotores usados, os efeitos das operações de consignação por comissão – e tudo isso sem que haja ressalvas quanto ao eventual caráter exoneratório de tais efeitos.

35. Por conseguinte, é semanticamente possível, e, portanto, condizente com o método literal de interpretação, atribuir ao aspecto material da hipótese da norma do art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, *c/c* o art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017, um sentido que englobe as atividades de revenda de veículos automotores usados, quando equiparadas às de prestação de serviços em geral (na modalidade de operação de consignação por comissão, *ex vi* do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998) desde que desempenhadas (essas atividades) por pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, que aufera receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), que seja, exclusivamente, prestadora de serviços em geral, e que sejam observados os demais requisitos legais.

36. Ressalte-se, por fim, que a análise acima delineada restringiu-se ao caso do IRPJ apurado com base no lucro presumido, porque esse é o contexto fático que fora submetido à apreciação deste órgão consultivo. Contudo, a decisão interpretativa ora proposta pode ser trasladada, *mutatis mutandis*, para os seguintes casos:

- a) IRPJ apurado com base no lucro real – hipótese em que a pessoa jurídica revendedora de veículos automotores usados, cuja atividade seja equiparada à de prestação de serviços em geral (na modalidade de operação de consignação por comissão, *ex vi* do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998), que seja, exclusivamente, prestadora de serviços em geral, que opte pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada (*ex vi* do art. 2º, *caput*, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), que aufera receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), e desde que observados os demais requisitos legais, poderá, em face do disposto no art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, *c/c* o art. 33, § 7º, da IN RFB nº 1700, de 2017, utilizar o percentual de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta mensal, para quantificar a base de cálculo mensal do IRPJ;
- b) IRPJ apurado com base no lucro arbitrado – receita bruta conhecida – hipótese em que a pessoa jurídica revendedora de veículos automotores usados, cuja atividade seja equiparada à de prestação de serviços em geral (na modalidade de operação de consignação por comissão, *ex vi* do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998), que seja, exclusivamente, prestadora de serviços em geral, que tenha o seu lucro arbitrado em dado período de apuração trimestral (a partir de uma receita bruta conhecida), que aufera receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), e desde que observados os demais requisitos legais, poderá, em face do disposto no art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, *c/c* o art. 227, § 22, da IN RFB nº 1700, de 2017, utilizar o percentual de 19,2% (dezenove inteiros e dois décimos por cento) sobre a receita bruta trimestral, para quantificar a base de cálculo trimestral do IRPJ.

## Conclusão

37. Com base no exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que a pessoa jurídica revendedora de veículos automotores usados, cuja atividade seja, para efeitos tributários, equiparada à de consignação por comissão (*ex vi* do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998) – sendo, portanto, equiparada a uma atividade de prestação de serviços em geral –, que seja, exclusivamente, prestadora de serviços em geral, que apure o IRPJ com base no lucro presumido, determinado por período de apuração trimestral (*ex vi* do art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), que aufera receita bruta anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e desde que observe os demais requisitos legais poderá, em face do disposto no art. 40 da Lei nº 9.250, de 1995, c/c o art. 215, § 10, da IN RFB nº 1700, de 2017, utilizar o percentual de presunção de lucro de 16% (dezesseis por cento) sobre a receita bruta trimestral para quantificar a base de cálculo trimestral do IRPJ.

38. A consulta objeto deste processo é ineficaz quanto à questão reproduzida no item 4, “b”, pelas razões expendidas no item 6.

À consideração do chefe da Disit/02.

*Assinado digitalmente*  
MARCOS AURÉLIO LOPES OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

*Assinado digitalmente*  
ALDENIR BRAGA CHRISTO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

## **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 Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit