



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 42 - Cosit

Data 17 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. INTERMEDIACÃO. CONTA PRÓPRIA. CONSIGNAÇÃO.

A receita bruta decorrente da prestação de serviços de intermediação na compra e venda de veículos usados é tributada pelo Anexo VI da Lei Complementar nº 123, de 2006. Nesse caso, a receita bruta é o preço dos serviços prestados, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A receita bruta decorrente do exercício da atividade de compra e venda de veículos usados nas operações de conta própria é tributada pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006. Nesse caso, é inaplicável a equiparação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, e a receita bruta é o produto da venda de veículos usados, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedido. **(SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 166, DE 25 DE JUNHO DE 2014).**

A venda de veículos usados em consignação, mediante contrato de comissão (arts. 693 a 709 do CC), é feita em nome próprio, não caracterizando intermediação de negócios. A receita bruta decorrente do exercício dessa atividade é a comissão e deve ser tributada pelo Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006. **(SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 166, DE 25 DE JUNHO DE 2014).**

A venda de veículos usados em consignação, mediante contrato estimatório (arts. 534 a 537 do CC), é feita em nome próprio, não caracterizando intermediação de negócios. A receita bruta decorrente do exercício dessa atividade é o produto da venda a terceiros dos bens recebidos em consignação, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos e deve ser tributada pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006. **(SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 166, DE 25 DE JUNHO DE 2014).**

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 146, III, “d”; Lei Complementar nº 123, de 2006, arts. 3º, § 1º, 17, XI e §§ 2º e 5º-F, 18, § 3º; Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), arts. 534 a 537 e 693 a 709.

Relatório

A interessada, acima identificada, cujo ramo de atividade é o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários usados, protocolou consulta em 13 de maio de 2015, buscando esclarecer como devem ser tributadas, no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, as receitas decorrentes dessa atividade.

2. Entende que “a receita bruta para fins de determinação da ‘base de cálculo’, será apurada pela diferença entre o valor da receita de venda do veículo e o valor do custo de aquisição, sujeitando-se à aplicação do Anexo III da LC 123/2006 reduzindo de sobremaneira a tributação sobre a atividade”. Fundamenta seu entendimento transcrevendo a ementa da Solução de Consulta nº 31, de 7 de abril de 2009, da 6ª Região Fiscal, abaixo, reproduzida:

SIMPLES NACIONAL. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. VENDA DE VEÍCULOS USADOS EM CONSIGNAÇÃO.

É facultado o ingresso no Simples Nacional à Microempresa e à Empresa de Pequeno Porte que tenham como objeto social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores e realizem operações de venda em consignação por comissão (contratos de comissão, arts. 693 a 709, do Código Civil), por não configurarem, estas atividades, mera intermediação de negócios, desde que não incorram em nenhuma das vedações previstas na Lei Complementar nº 123, de 2006.

A receita bruta decorrente destas operações será tributada pelo Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006, devendo-se considerar como receita bruta para fins de determinação da base de cálculo:

a) Nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda (venda direta): a diferença entre o valor pelo qual o veículo houver sido alienado constante da nota fiscal de venda e o seu custo de sua aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

b) Nas operações de venda em consignação por comissão: a comissão constante da nota fiscal de prestação de serviços.

3. Isso posto, faz os seguintes questionamentos:

1) base de cálculo para revendedoras de veículos, optantes pelo Simples nacional

2) CFOP para entrada e saída do bem adquirido para revenda, considerando a base de cálculo o valor da diferença entre a compra e a efetiva venda do veículo.

Fundamentos

4. No que diz respeito ao primeiro questionamento, é de se ver que a pessoa jurídica que atua no ramo de comercialização de veículos usados exerce, via de regra, essa atividade: (1) por conta própria; (2) mediante intermediação; ou (3) mediante consignação. Cada uma dessas formas possui tratamentos tributários distintos em face da legislação do Simples Nacional.

5. Sobre esse tema, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 166, de 25 de junho de 2014, que pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil: www.receita.fazenda.gov.br, no menu lateral esquerdo “Acesso Rápido”, item “Legislação”, “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios.

6. Observe-se, entretanto, que a referida solução de consulta foi publicada, quando a intermediação na compra e venda de veículos usados era atividade que vedava a opção pelo Simples Nacional, em razão do disposto no inciso XI do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que foi revogado pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014. Assim, na ementa da Solução de Consulta Cosit nº 166, de 2014, consta que “a prestação de serviços de intermediação na compra e venda de veículos usados veda a opção pelo Simples Nacional”.

6.1. Ocorre que, atualmente, não há mais essa vedação e, conforme estabelece o inciso VII do § 5º-I do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 2006, incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014, a atividade que configurar intermediação de negócios deve ser tributada na forma do Anexo VI daquela Lei, que também foi incluído por essa Lei Complementar, de 2014. Abaixo, transcreve-se o referido dispositivo:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

(...)

§ 5º-I. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as seguintes atividades de prestação de serviços serão tributadas na forma do Anexo VI desta Lei Complementar: (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

(...)

VII - representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

6.2. A tributação, nesse caso, incide sobre a receita bruta mensal decorrente da prestação do serviço de intermediação, ou seja, o valor da remuneração pela intermediação dos negócios realizados (comissões, corretagens). Com efeito, conforme estabelece o § 1º do art. 3º da Lei

complementar nº 123, de 2006, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, **o preço dos serviços prestados** e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

7. Em que pese essa observação feita, ressalte-se que a Solução de Consulta Cosit nº 166, de 2014, permanece válida quanto às disposições envolvendo a forma de tributação da atividade de comercialização de veículos usados, seja por conta própria, seja mediante consignação. Consequentemente, em razão do disposto no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, no que diz respeito a essas duas hipóteses, esta solução de consulta deve ser vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 166, de 2014, cuja ementa e fundamentos vigentes, no que concerne ao questionamento feito, transcrevem-se abaixo:

Ementa

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. CONTA PRÓPRIA. INTERMEDIACÃO. CONSIGNAÇÃO.

A atividade de compra e venda de veículos usados nas operações de conta própria permite a opção pelo Simples Nacional, cuja receita bruta é o produto da venda, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, tributada na forma do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006. Inaplicável a equiparação do art. 5º, da Lei nº 9.716, de 1998, para fins de Simples Nacional.

(...)

A venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, é feita em nome próprio, motivo pelo qual a atividade não caracteriza a intermediação de negócios vedada pelo inciso XI do art. 17 da Lei Complementar nº 123, de 2006. Assim, a referida atividade permite o ingresso no Simples Nacional, desde que atendidas as demais condições previstas na mencionada Lei Complementar.

No contrato de comissão, arts. 693 a 709 do Código Civil, a receita bruta (base de cálculo) é a comissão, tributada pelo Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006.

No contrato estimatório, arts. 534 a 537 do Código Civil, a receita bruta (base de cálculo) é o produto da venda a terceiros de veículos usados recebidos em consignação, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, tributada pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Fundamentos

3. *A pessoa jurídica que atua no ramo de comercialização de veículos usados exerce, via de regra, a atividade: (1) por conta própria; (2) como intermediária; ou (3) mediante consignação. Cada uma dessas formas possui tratamentos tributários distintos em face da legislação do Simples Nacional.*

4. *Em relação à primeira forma de comercialização citada, cumpre observar que o art. 17 da Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (lei instituidora do Simples Nacional), trata das vedações à opção por esse*

regime especial em função atividade exercida pela microempresa ou empresa de pequeno porte. Porém, verifica-se que, em nenhum momento, a atividade de compra e venda de veículos usados nas operações por conta própria está ali relacionada. Ou seja, conclui-se que há possibilidade de ingresso nesse regime especial para empresas que realizam esse tipo de operação.

5. *Relativamente à tributação das receitas decorrentes dessa forma de comercialização (por conta própria), vale transcrever o § 1º do art. 3º e o § 3º do art. 18, ambos da LC nº 123, de 2006:*

Art.3º (...)

(...)

§1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

(...)

Art.18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

(...)

§3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do caput e dos §§1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretratável para todo o ano-calendário.

(...) (grifou-se)

6. *Com base nos dispositivos acima transcritos, conclui-se que, para efeito de determinação do valor devido mensalmente pelo Simples Nacional, a receita decorrente da venda de veículos usados nas operações de conta própria é tributada pelo Anexo I da LC nº 123, de 2006, considerando-se receita bruta o produto da venda de veículos usados, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

7. *Quanto à equiparação de operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, às operações de consignação (art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998), é de se notar que essa é uma lei ordinária federal. Nessa condição, a norma não pode repercutir na base de cálculo do Simples Nacional, tampouco interferir, por via reflexa, na apuração dos tributos estaduais e municipais nele incluídos, por força da alínea "d" do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), a seguir transcrito:*

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

(...) (grifou-se)

8. *Sendo assim, não é possível aplicar a equiparação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, para fins do Simples Nacional.*

(...)

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

12. *O contrato de comissão, também chamado de “consignação por comissão” ou “comissão mercantil” (não confundir com consignação mercantil, a seguir comentada), é regulado pelos arts. 693 a 709 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil - CC). De acordo com o art. 693 do CC, o contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.*

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

14. *Em que pese a plausibilidade dessa tese, cumpre frisar que na vigência do antigo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal), a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já havia manifestado entendimento de que era facultado às pessoas jurídicas que realizam contratos de comissão o ingresso no antigo Simples Federal. Isso porque, nesses contratos, o comissário age em seu próprio nome, embora à conta do comitente (art. 693 do CC). Ademais, o comissário fica diretamente obrigado para com as 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 (art. 694 do CC).*

15. *Por essas características, fica claro que o contrato de comissão não se confunde com a mera intermediação de negócios. Afinal, “o intermediário é a pessoa que se coloca entre duas outras para realizar entre elas um contrato” (REQUIÃO, Rubens. Do representante comercial. 5ª ed. Rio de Janeiro:*

Forense, 1994. p. 77), ao passo que o comissário age em seu próprio nome e fica diretamente obrigado perante os adquirentes. Nesse sentido, seguem algumas doutrinas (grifou-se):

"O comissionário contrata em nome próprio: insere-se no suporte fático, manifestando a vontade e faz-se inserir como figurante no próprio negócio jurídico."

(PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 43, p. 284)

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

(VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. v. 3, p. 283)

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

(DINIZ, Maria Helena. Tratado teórico e prático dos contratos. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006. v. 3, p.481)

"A peculiaridade do contrato de comissão está em que o comissário, agindo por conta do comitente, todavia não atua em nome deste. Nas relações com terceiros não tem o comissário necessidade de declinar o nome do comitente. Decline-o ou não, responde o comissário perante terceiros: as pretensões destes dirigem-se imediatamente contra o comissário e não contra o comitente. "

(FALCÃO, Amílcar de Araújo. O conceito de consignação como fato gerador do Imposto de Vendas e Consignações. Revista de Direito Administrativo, v. 62, p. 33, out./dez. 1960)

16. *Ante o exposto, não há motivos para mudar esse entendimento em relação ao Simples Nacional, uma vez que a vedação à luz da qual se analisou a matéria é semelhante: "quaisquer serviços que traduzam a mediação ou intermediação de negócios" (no Simples Federal) e "qualquer tipo de*

intermediação de negócios" (no Simples Nacional). Destarte, é facultado às pessoas jurídicas que vendem veículos mediante contrato de comissão (arts. 693 a 709 do CC) o ingresso no Simples Nacional.

17. *Esclarecida a possibilidade de opção pelo Simples Nacional para a atividade de venda de veículos mediante contrato de comissão, passa-se à questão do Anexo da Lei Complementar nº 123, de 2006, no qual devem ser tributadas as receitas decorrentes dessa atividade.*

18. *Relativamente à remuneração devida ao comissário, assim dispõem os arts. 701, 703, 705, 707 e 708 do Código Civil:*

Art. 701. Não estipulada a remuneração devida ao comissário, será ela arbitrada segundo os usos correntes no lugar.

(...)

Art. 703. 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.

(...)

Art. 705. Se o comissário for despedido sem justa causa, terá direito a ser remunerado pelos trabalhos prestados, bem como a ser ressarcido pelas perdas e danos resultantes de sua dispensa.

(...)

Art. 707. O crédito do comissário, relativo a comissões e despesas feitas, goza de privilégio geral, no caso de falência ou insolvência do comitente.

Art. 708. Para reembolso das despesas feitas, bem como para recebimento das comissões devidas, tem o comissário direito de retenção sobre os bens e valores em seu poder em virtude da comissão.

(...) (grifou-se)

19. *Da leitura acima, depreende-se que a atividade exercida pelo comissário é um serviço, cuja remuneração se dá mediante o pagamento de uma comissão. Nesse sentido, Amílcar de Araújo Falcão, na Revista de Direito Administrativo, RJ, Fundação Getúlio Vargas, out-dez de 1960, vol. 62, p. 36, cita Rubens Gomes de Sousa, o qual, 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, assim conceituando a primeira (grifou-se):*

“A lei 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 fixado 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 (...).”

(SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952. p. 380)

20. *Portanto, não havendo vedação para ingresso no Simples Nacional e na condição de serviço, a atividade de venda de veículos usados mediante consignação por comissão enquadra-se no § 2º do art. 17 da LC nº 123, de 2006, o qual estabelece in verbis:*

Art. 17 (...)

(...)

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.

21. *Por conseguinte, as receitas decorrentes do contrato de comissão são tributadas pelo Anexo III da LC nº 123, de 2006. Segue o § 5º-F do art. 17 da LC nº 123, de 2006, que dispõe nesse sentido:*

Art. 17 (...)

(...)

§ 5º-F. As atividades de prestação de serviços referidas no § 2º do art. 17 desta Lei Complementar serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar, salvo se, para alguma dessas atividades, houver previsão expressa de tributação na forma dos Anexos IV ou V desta Lei Complementar.

(...) (grifou-se)

22. *Definido o Anexo aplicável para fins de tributação, parte-se para a delimitação da base de cálculo. O § 1º do art. 3º da LC nº 123, de 2006, assim estabelece:*

Art. 3º (...)

(...)

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no *caput* deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

(...) (grifou-se)

23. *Assim, conforme já foi visto nos itens anteriores, além de a atividade em questão ser um serviço, o art. 693 do CC deixa claro que a venda mediante*

comissão é feita pelo comissário à conta do comitente. Ou seja, nesse caso, a base de cálculo é constituída pela comissão recebida pelo comissário.

24. *Por sua vez, a consignação, mediante contrato estimatório, também chamado de “consignação por vendas” ou “consignação mercantil”, é regulada pelos arts. 534 a 537 do CC. De acordo com o art. 534 do CC, por meio desse tipo de contrato, o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada.*

25. *Sinalizando em sentido contrário à mera intermediação, a doutrina entende que, no contrato estimatório, o consignatário atua em nome e conta próprios (grifou-se):*

"O contrato estimatório é o negócio jurídico em que alguém (consignatário) recebe de outrem (consignante) bens móveis, ficando autorizado a vendê-los, em nome próprio, a terceiro, obrigando-se a pagar um preço estimado previamente, se não restituir as coisas consignadas dentro do prazo ajustado (CC, art. 534)."

(DINIZ, op. cit., v. 2, p. 4)

"Embora apresente afinidades com o mandato, o consignatário não representa o consignante na venda, de modo que atua em nome próprio com relação a terceiro. A consignação é irrelevante e estranha a este último."

(VENOSA, op. cit., v. 3, p. 91)

"Autorização pode ser confundida com outorga de poderes, que se dá no mandato ou na representação. Mas, como salientamos, não há outorga de qualquer poder nem representação no contrato estimatório. O consignatário atua perante terceiros como se fosse o real proprietário das coisas, porque exerce em nome próprio e não como representante do consignante o poder de disposição que lhe foi regularmente transferido."

(LÔBO, Paulo Luiz Netto. Comentários ao Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 6, p. 251)

"Entende-se por consignação mercantil 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."

(FALCÃO, op. cit., p. 34)

26. *Como atua em seu próprio nome e conta, o consignatário não é um intermediário. Seria intermediação se a atuação do consignatário se restringisse a pôr em contato adquirente e vendedor. Segue (grifou-se):*

"Se A incumbe C de interpor-se, em contatos com B, para a conclusão de determinado negócio jurídico bilateral entre A e B, sendo a sua

atividade no exclusivo interesse de A, que lhe prestará a remuneração, se concluído o negócio jurídico, há contrato de intermediação (...)."

(PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito privado. 3ª ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 43, p. 243)

27. *Destarte, como não caracteriza intermediação, é facultado às pessoas jurídicas que vendem veículos usados mediante contrato estimatório (arts. 534 a 537 do CC) o ingresso no Simples Nacional.*

28. *Esclarecida a possibilidade de opção, passa-se à questão do Anexo da LC nº 123, de 2006, no qual devem ser tributadas as receitas dessa atividade. De acordo com a doutrina, o objeto do contrato estimatório é um bem, não um serviço:*

"O contrato estimatório é inconfundível com o contrato de comissão (...). Na comissão de venda há a atividade do comissário como conteúdo, o que de modo nenhum se observa no contrato estimatório. (...) O objeto do contrato estimatório, stricto sensu, é o bem vendível que foi estimado para que o outorgado ou o vendesse (ou o comprasse) ou o restituísse." (grifou-se)

(PONTES DE MIRANDA, op. cit., t. 39, p. 397 e 406)

29. *Acrescente-se também que a compra e venda de mercadorias difere do contrato estimatório única e tão-somente quanto ao momento da transferência do domínio do bem. Na compra e venda, ela ocorre com a tradição e no contrato estimatório, no momento em que o consignatário vende os bens a terceiro ou decide ficar com eles, pagando ao consignante o preço previamente ajustado. No momento da venda a terceiro dos bens recebidos em consignação, ocorrem duas operações simultâneas de venda: do consignante para o consignatário e deste para o terceiro. Nesse sentido, é a doutrina (grifou-se):*

"Na consignação, o comerciante remete a outro a mercadoria, com a menção do preço (por um dos modos por que pode ser determinado), e declara que o consignatário pode adquiri-la por aquele preço, dentro de certo prazo, ou sem prazo (=até que o consignante revogue a declaração à semelhança do que se passa com o mandato). Entende-se que a venda pelo consignatário implica aquisição pelo preço estipulado."

(PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Tratado de direito cambiário. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3, p. 218.)

"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 (...)."

(SOUSA, op. cit., p. 35)

"Há uma maneira de ser íntima, substancial, interior, na consignação mercantil, que lhe dá tipicidade específica. É que nela duas operações de venda transcorrem, quando se completa a operação. No momento em que o consignatário vende a mercadoria a terceiro, automaticamente ele a compra ao consignante."

(FALCÃO, op. cit., p. 35)

30. *Em suma, o tratamento a ser dado nesses casos é o de venda, não de serviço. Nessa condição de venda, as receitas do contrato estimatório são tributadas pelo Anexo I da LC nº 123, de 2006, conforme estabelece o caput do art. 18 desse diploma legal:*

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

31. *Definido o Anexo aplicável para fins de tributação, parte-se para a delimitação da base de cálculo. No contrato estimatório, o consignante remete a mercadoria ao consignatário, que a vende por sua própria conta, a um preço geralmente acima do fixado pelo consignante. Segue doutrina nesse sentido (grifou-se):*

"(...) 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."

(SOUSA, loc. cit.)

"O consignatário assume o encargo de vender a coisa, entregando o preço estabelecido ao consignante. Auferirá lucro no sobrepreço que obtiver nessa venda."

(VENOSA, op. cit., v. 3, p. 90)

"Difere a consignação mercantil, essencialmente, do mandato e da comissão mercantil. Difere do primeiro, porque, enquanto o mandatário age em nome do mandante, o consignatário age em seu próprio nome. Difere de ambos – mandato e comissão, porque, enquanto mandatário e comissário agem por conta, respectivamente, do mandante e do comitente, o consignatário age por conta própria."

(FALCÃO, op. cit., p. 34)

32. *Da leitura acima, infere-se que o sobrepreço que o consignatário obtiver na venda constitui lucro, não comissão por serviço prestado (já que, como foi visto, não se trata de serviço). Ocorre que a base de cálculo do Simples Nacional não é o lucro, mas a receita bruta, conforme estabelecem os já citados § 1º do art. 3º e o § 3º do art. 18 da LC nº 123, de 2006.*

33. *Assim, sendo o contrato estimatório uma operação de conta própria, a base de cálculo do Simples Nacional é o produto da venda a terceiros dos bens recebidos em consignação, admitidas apenas as exclusões e deduções expressamente previstas no citado artigo, vale dizer, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos, tributado pelo Anexo I da LC nº 123, de 2006.*

34. *Embasando o acima exposto, transcreve-se a ementa da Solução de Divergência nº 1, de 2013, desta Cosit:*

Solução de Divergência Cosit nº 1, de 2013

Assunto: Simples Nacional

VENDA DE VEÍCULOS EM CONSIGNAÇÃO.

A venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, é feita em nome próprio. Por esse motivo, não constitui mera intermediação de negócios, de sorte que o exercício dessa atividade, por si só, não veda a opção pelo Simples Nacional.

O contrato de comissão (arts. 693 a 709 do Código Civil) tem por objeto um serviço de comissário. Nesse caso, a receita bruta (base de cálculo) é a comissão, e a tributação se dá por meio do Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Já o contrato estimatório (arts. 534 a 537 do Código Civil) recebe o mesmo tratamento da compra e venda. Ou seja, a receita bruta (base de cálculo), tributada por meio do Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006, é o produto da venda a terceiros dos bens recebidos em consignação, excluídas tão-somente as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Inaplicável a equiparação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, para fins de Simples Nacional.

(...)

8. No que diz respeito ao segundo questionamento feito pela consulente (CFOP para entrada e saída do bem adquirido para revenda, considerando a base de cálculo o valor da diferença entre a compra e a efetiva venda do veículo), essa consulta deve ser declarada ineficaz pelas razões que se seguem.

8.1. O processo administrativo de consulta (“sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado”), no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), está disciplinado no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 e 49, na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, art. 25, inciso II, e § 3º, no Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 102, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

8.2. De acordo com as normas supracitadas (especialmente: art. 46, *caput*, e art. 52, incisos I e VIII, do Decreto nº 70.235, de 1972; art. 3º, § 2º, incisos III e IV, e art. 18, incisos I, II e XI, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013), é pressuposto da consulta eficaz que o consulente tenha previamente analisado a legislação tocante ao objeto da dúvida, e, na consulta, uma vez identificados os dispositivos específicos dessa legislação, demonstre os pontos em que neles haja obscuridade, ambiguidade, controvérsia, e, com a devida fundamentação, explane a interpretação que entenda correta. Como ensina o Parecer Normativo CST nº 342, de 7 de outubro de 1970 (Diário Oficial da União de 22.10.1970), “é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente” (destacou-se).

8.3. Neste processo, constata-se que esses requisitos não são atendidos, no que toca à questão em exame. Ocorre que a consulente não indica qualquer dispositivo da legislação pertinente ao tema, limitando-se a expor o fato e a formular o seguinte questionamento: “CFOP

para entrada e saída do bem adquirido para revenda, considerando a base de cálculo o valor da diferença entre a compra e a efetiva venda do veículo”.

8.4. É importante acrescentar que, em regra, não cabe, em sede de processo administrativo de consulta, tratar de questões procedimentais, a exemplo das que envolvem a emissão ou o preenchimento dos documentos fiscais que amparam as operações do sujeito passivo, exceto, é claro, na hipótese de ser necessária a análise da legislação tributária subjacente – o que não é o caso, pois o consulente não se reporta a qualquer dispositivo da legislação tributária que trate da emissão de notas fiscais.

Conclusão

9. Diante do exposto, conclui-se que:

a) a receita bruta decorrente da prestação de serviços de intermediação na compra e venda de veículos usados é tributada pelo Anexo VI da Lei Complementar nº 123, de 2006. Nesse caso, a receita bruta é o preço dos serviços prestados, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

b) a receita bruta decorrente do exercício da atividade de compra e venda de veículos usados nas operações de conta própria é tributada pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006. Nesse caso, é inaplicável a equiparação do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, e a receita bruta é o produto da venda de veículos usados, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedido;

c) a venda de veículos usados em consignação, mediante contrato de comissão (arts. 693 a 709 do CC), é feita em nome próprio, não caracterizando intermediação de negócios. A receita bruta decorrente do exercício dessa atividade é a comissão e deve ser tributada pelo Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 2006;

d) a venda de veículos usados em consignação, mediante contrato estimatório (arts. 534 a 537 do CC), é feita em nome próprio, não caracterizando intermediação de negócios. A receita bruta decorrente do exercício dessa atividade é o produto da venda a terceiros dos bens recebidos em consignação, excluídas apenas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos e deve ser tributada pelo Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 2006.

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

Assinatura digital
Fábio Cembranel
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit – Substituta para aprovação.

Assinatura digital

Mirza Mendes Reis

Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit- Substituta