



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.720145/2008-57
Recurso nº 883.383 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.012 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 18 de outubro de 2011
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS BRASÍLIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS - EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO - EFEITOS TRIBUTÁRIOS - COEFICIENTE PARA A PRESUNÇÃO DO LUCRO

O art. 5º da Lei 9.716/1998 permitiu a equiparação, para efeitos tributários, das operações de venda de veículos usados à operação de consignação. Um dos aspectos desta equiparação é que não seja computada toda a receita na base de cálculo dos tributos, inclusive daqueles que incidem sobre a receita bruta, mas somente a diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição do bem. Todavia, o referido dispositivo legal, ao utilizar a expressão “poderão equiparar, para efeitos tributários”, de modo algum restringiu essa equiparação apenas à dedução/exclusão de custos. A equiparação deve abranger a base de cálculo por completo, que, no caso do IRPJ e da CSLL, é apurada mediante a aplicação de um coeficiente de presunção de lucro. Havendo a opção pela equiparação, a base de cálculo deve ser equivalente à daquele contribuinte que recebe remuneração por serviços prestados, e que é calculada com o coeficiente de 32%, e não com o de 8%. Não é correta uma interpretação que combine o melhor das duas situações, ou seja, que dê à receita da Recorrente um tratamento diferente do previsto para as receitas da atividade de comércio em geral (compra e venda), e ao mesmo tempo utilize o coeficiente dessa atividade (8%) para presumir o seu lucro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em NEGAR provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro relator Marco Antonio Nunes Castilho e os Conselheiros Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho - Relator.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho .

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face de **DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS BRASÍLIA LTDA.** relativa a supostas irregularidades no recolhimento do Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, referente aos anos calendários de 2004, 2005 e 2006 (fls 2-37).

Os referidos Auto de Infração estão fundamentados na aplicação de coeficiente incorreto da receita bruta para fins de apuração de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apurados sob a sistemática do Lucro Presumido, nos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006.

As informações constantes nos autos confirmam que a Recorrente era optante pelo regime de apuração do Lucro Presumido, sendo de conhecimento que exerce a atividade de comércio de varejo de automóveis, caminhões e utilitários, declarando o código CNAE 4511-1-01.

Em procedimento de revisão interna de declaração, constatou a Fiscalização que a Recorrente adotou, como coeficiente para determinação da base de cálculo do lucro presumido, a alíquota de 8%, em suposto desacordo com o disposto no artigo 519 do RIR/99, que determina para a atividade de intermediação de negócios o coeficiente de 32%.

O entendimento da fiscalização baseia-se no artigo 5º da Lei nº 9.716/98, “*in verbis*”:

*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.*

Com base em tal fato, a fiscalização entendeu que as operações da recorrente são equiparadas pela legislação tributária às operações de consignação e, dessa forma devem ser aplicados os coeficientes de apuração da base de cálculo, tanto do IRPJ, quanto da CSLL, previstos na legislação para tais operações, qual seja, de 32%.

Nesse sentido, traz a fiscalização os artigos 518 e 519 do RIR, que hora se transcreve:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º). (...)

III – trinta e dois por cento, para as atividade de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

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

(...)

Cientificada a respeito do Auto de Infração em tela, a Recorrente apresentou Impugnação de fls. 74/83, alegando em suma que a lei nº 9.716/98 equipara, para efeitos tributários, operações de venda de veículos usados a operações de consignação de modo a permitir que se utilize apenas a diferença entre o custo de aquisição e o valor da alienação como base de cálculo tributável para o IRPJ.

Alega ainda que tal equiparação não modifica a natureza jurídica das operações. Colaciona jurisprudência que suporta a posição de que se deve existir contrato para caracterização de um negócio como consignação, assim no caso em tela evidencia-se mera compra e venda e não uma operação de consignação. Ressalta ainda, que recolhe ICMS e não o ISS devido a natureza de sua atividade.

De acordo com o voto do relator da decisão combatida, em vista a legislação colacionada, no que tange à operação de venda de veículos usados, foi a mesma equiparada às operações em consignação.

Assim, a determinação da base de cálculo dos tributos sob exame também estaria sujeita ao tratamento dado pela lei às operações em consignação. Nesse sentido, seria aplicável o percentual de 32% sobre a receita bruta da Recorrente para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na sistemática do Lucro Presumido.

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 210/223, reiterando os mesmos argumentos expostos na impugnação, requerendo a reforma da decisão da DRJ/BSB que manteve o crédito tributário ora guerreado. Também não foi requerida juntada de elementos probatórios além daqueles acostados aos autos.

É o relatório, passo a decidir

Voto Vencido

Conselheiro Marco Antonio Nunes Castilho, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A decisão da DRJ/BSB analisou a argumentação e os valores lançados nos autos de infração do IRPJ e CSLL, tendo decidido pela manutenção do lançamento, conforme descrito no relatório do presente acórdão.

No mérito, requer a Recorrente que seja reconhecido o direito de aplicação da alíquota inerente à atividade comercial efetivamente exercida pela Recorrente, qual seja, 8% relativa a atividade de compra e venda de veículos usados e clama pela produção de todos os meios de provas admitidos em Direito, bem como a realização de diligências, que se fizerem necessárias.

A questão cinge-se a aplicação do artigo 5º da Lei nº 9.716/98.

A citada legislação faculta a equiparação, para fins tributários, das operações de compra e venda (revenda) de veículos usados com as operações de consignação. Está claro no dispositivo a possibilidade das empresas revendedoras de veículos usados computar, na determinação da base de cálculo, a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado foi alienado e o seu custo de aquisição.

Ou seja, a base de cálculo tributável será somente essa "diferença", nos moldes aplicáveis às operações de consignação. Em outras palavras, a citada legislação equiparou as duas figuras tão somente para a determinação da respectiva base de cálculo.

Entretanto, é certo que a Lei permite a equiparação como operação de consignação às operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, mas, **não deixou expresso qual o percentual de determinação de receita aplicável na hipótese de pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido.**

Desta forma, embora haja tal possibilidade, não deve haver equiparação das operações vendas em consignação como intermediação de negócios para aplicação de um percentual maior para fins de apuração do Imposto de Renda e Contribuição Social pela sistemática do Lucro Presumido.

Nesse diapasão, acertadamente alega a Recorrente: **“(...) a equiparação possibilitada pela Lei nº 9.716/98, para fins fiscais, não possui o condão de modificar a natureza da operação realizada.”**

Isto porque, caso essa equiparação fosse aceita, haveria um injustificado aumento na carga tributária, de 8% para 32% para fins de IRPJ e, de 12% para 32% na CSLL, implicando verdadeira analogia com aumento da carga tributária, expressamente vedado pelo parágrafo 1º do artigo 108 do CTN.

Ora, a essência da operação é que deve ser considerada no caso em questão e, quanto a esse aspecto as operações de venda em consignação não podem ser equiparadas a intermediação de negócios para fins de aplicação do percentual de 32% sobre a receita bruta.

A única equiparação que fora permitida por expressa disposição do artigo 5º da Lei 9.716/98, refere-se à base de cálculo; qualquer outra equiparação implica desrespeito ao princípio da legalidade.

Na esteira desse raciocínio se posicionou a Coordenadoria Geral do Sistema de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil ("RFB"), por meio da Solução de Divergência nº 4/11, abaixo transcrita:

Solução de Divergência nº 4/11

Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT

(Data da Decisão: 09/03/2011)

Data de Publicação: 14/03/2011

Assunto: SIMPLES NACIONAL

Ementa: A venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, é feita em nome próprio. Por esse motivo, não constitui mera 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. DISPOSITIVOS LEGAIS: Constituição Federal, art. 146, inciso III, alínea 'a' e parágrafo único; Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, arts. 3º, 17 e 18; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, arts. 534 a 537, e 693 a 709; e Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º.

Ou seja, embora a decisão se refira ao Simples Nacional, demonstra o entendimento da própria RFB de que a operação de venda em consignação, em sua essência, não guarda quaisquer relações com a intermediação de negócio.

Portanto, se para inclusão na sistemática do Simples que não deixa de ser um benefício ao contribuinte, ambas as situações não guardam semelhanças, no caso de aumento da carga tributária sobre o contribuinte, tal equiparação também não deve ser aceita.

Entendimento diverso, implicaria usar pesos diferentes, pois, quando é benéfico ao contribuinte não se pode equiparar venda em consignação com intermediação de

negócios, porém, quando se trata de aumentar a incidência de um determinado tributo, tal equiparação seria aceita.

No presente caso restou demonstrado que a Recorrente não age como uma intermediária, mas sim, pratica a compra e venda de veículos usados. Tanto é verdade que sujeita-se à incidência do ICMS nas suas operações e não ao ISS, tributo que seria devido na atividade de intermediação.

Com efeito, deve ser aplicado o percentual de 8% para apuração do Imposto de Renda e de 12% para a Contribuição Social, na sistemática do Lucro Presumido.

Portanto, entendo caber total razão à Recorrente nas alegações aduzidas em seu Recurso Voluntário.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de JULGAR PROCEDENTE o Recurso Voluntário, cancelando-se, por conseguinte, o crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Marco Antonio Nunes Castilho

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir.

A matéria em pauta diz respeito ao coeficiente para a presunção de lucro na atividade de compra e venda de veículos usados. O problema está em definir qual o coeficiente correto, se 8% ou 32%.

A raiz da controvérsia está no art. 5º da Lei 9.716/1998, que permitiu a equiparação, para efeitos tributários, das operações de venda de veículos usados à operação de consignação:

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.

(grifei)

Um dos aspectos desta equiparação é que não seja computada toda a receita na base de cálculo dos tributos, inclusive daqueles que incidem sobre a receita bruta, mas somente a diferença entre o valor da venda e o custo de aquisição do bem. A IN SRF nº 152/98 deixa isso bastante evidente:

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

Art. 2º Nas operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, o valor a ser computado na determinação mensal das bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, pagos por estimativa, da contribuição para o

PIS/PASEP e da contribuição para o financiamento da seguridade social – COFINS será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação.

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

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

Não há qualquer polêmica sobre o direito à dedução dos custos de aquisição dos bens, mesmo no caso do Lucro Presumido. Contudo, após realizadas essas deduções, cabe ainda definir qual o coeficiente correto para a presunção do lucro. E é justamente aí que reside a controvérsia, porque a lei 9.249/95 estabelece vários coeficientes com essa finalidade:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento 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.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento;

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

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

d) 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) (grifos acrescentados).

Assim, é preciso verificar as implicações da referida equiparação no contexto do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro presumido.

A primeira observação a ser feita é que a lei está equiparando compra e venda à consignação. E dúvidas não há em relação ao primeiro termo da equiparação.

Com efeito, a controvérsia se coloca no segundo termo, que é o parâmetro ou referência a ser adotado pela compra e venda, para efeitos tributários. O que demanda esclarecimento, portanto, é essa operação que deve servir como padrão/modelo para a tributação da atividade de compra e venda de veículos usados.

Antes do novo Código Civil Brasileiro (Lei 10.406/2002), a expressão “consignação” era utilizada em diversos sentidos e variados contextos, pois não havia uma tipificação legal para delimitar o campo de sua abrangência.

Apenas com o novo Código Civil é que o Contrato Estimatório se tornou um contrato típico (art. 534), tratando especificamente das figuras “consignante” e “consignatário”, e, via de consequência, fixando o significado da expressão “consignação”. Anteriormente, contudo, os contornos desta figura jurídica eram dados pela Doutrina.

É importante ressaltar que a equiparação tributária introduzida pela lei 9.716/1998 ocorreu nesse contexto normativo anterior.

Naquela época, admitia-se dois tipos de consignação, a “consignação por comissão” e a “consignação por venda”. A primeira delas designada pelo novo Código Civil como “Contrato de Comissão” (art. 693) e a outra, “Contrato Estimatório” (art. 534).

Ocorre que estes dois tipos apresentam características distintas, cabendo averiguar, portanto, em relação a qual deles a lei equiparou a compra e venda.

Considerando que a “consignação por venda”, hoje tipificada como “contrato estimatório”, implica em duas operações de venda, e que, em relação a esse tipo, a Doutrina divergia apenas quanto ao momento em que a primeira das vendas ocorria, não me parece razoável a idéia de que a lei iria equiparar uma operação de “compra e venda” a outra operação de mesma espécie (compra e venda também), pois as duas já possuíam o mesmo tratamento tributário.

Nesse sentido, registro que para a atividade de compra e venda de bens em geral, a base de cálculo do PIS e COFINS é a receita bruta da atividade, sem a dedução de custos. E o lucro presumido para a incidência do IRPJ é obtido pela aplicação do coeficiente de 8% sobre essa mesma receita bruta, coeficiente que substitui os custos incorridos, porque, se de um lado cria uma presunção de lucro, de outro, também cria uma presunção de custos.

Assim, caso não existisse a equiparação legal dada pelo art. 5º da Lei 9.716/1998, o tratamento tributário seria exatamente o descrito acima, tanto para a atividade de compra e venda de veículo usado, quanto para a antiga “consignação por venda”, hoje designada como “contrato estimatório”.

De outro lado, a “consignação por comissão”, que hoje é tratada como “contrato de comissão”, por envolver prestação de serviços, possui tratamento tributário

diferente, que pode servir como parâmetro de equiparação. Com efeito, a equiparação só tem sentido para situações distintas, não havendo nenhuma razão de se equipar coisas iguais.

A receita bruta no caso da “consignação por comissão” é apenas o valor recebido pelos serviços prestados, e não o valor total da venda do veículo. Além disso, o coeficiente para a presunção do lucro é de 32%, porque o lucro também é calculado a partir apenas da receita dos serviços, sem a influência dos valores dos bens comercializados (nem de valor de venda, nem de custo de aquisição).

Portanto, a equiparação só tem sentido quando feita com a tributação prevista para a chamada “consignação por comissão”, cuja receita bruta não abarca o valor dos bens comercializados, e que utiliza o coeficiente de 32% para a presunção do lucro, que é o coeficiente previsto para a prestação de serviços em geral.

O que não é razoável, é uma interpretação que combine o melhor das duas situações, ou seja, que dê à receita da Recorrente um tratamento diferente do previsto para as receitas da atividade de comércio em geral (compra e venda), e ao mesmo tempo utilize o coeficiente dessa atividade (8%) para presumir o seu lucro.

Importante destacar que o art. 5º da Lei 9.716/1998, ao utilizar a expressão “poderão equiparar, para efeitos tributários”, de modo algum restringe essa equiparação apenas à permissão para dedução/exclusão de custos.

Com efeito, essa equiparação deve abranger a base de cálculo por completo, que no caso do IRPJ e da CSLL, é apurada mediante a aplicação de um coeficiente de presunção de lucro. Assim, havendo a equiparação, se obviamente o Contribuinte por ela optar, a base de cálculo deve ser a mesma daquele que recebe a remuneração por serviços prestados, e que é calculada com o coeficiente de 32%, e não com o de 8%.

Registro ainda que o raciocínio aqui desenvolvido trilha o mesmo caminho do que está consignado no Parecer COSIT Nº 45, de 17/10/2003 (fls. 76 a 90), e que também é adotado como fundamento deste voto:

22. Até a promulgação da Lei nº 10.406, de 2002, Novo Código Civil Brasileiro, o contrato de consignação por venda, 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.

(...)

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 outro do consignatário ao terceiro adquirente.

25. Outros, contudo, entendem estar diante de um contrato de compra e venda sob condição resolutória, ou seja, o tradens teria realizado uma venda ao accipiens sob a condição

resolutória de ulterior devolução da mercadoria, por este àquele, na hipótese de inocorrência de sua nova venda a um terceiro adquirente no prazo pactuado.

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

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

(...)

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:*

(...)

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 às operações de consignação por vendas, ou contrato estimatório, enquanto obrigação alternativa do comerciante: de vender, comprar ou restituir. Tais hipóteses nem sempre configuram 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.*

(...)

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 as bases estimadas, presumidas ou arbitradas. Isto porque a equiparação implicaria em considerar-se como receita do vendedor 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. (grifos acrescentados)*

Finalmente, em relação ao caso sob exame, não entendo sejam pertinentes as conclusões da Solução de Divergência nº 4/11, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT, que reconheceu o direito de opção ao Simples Nacional para as empresas que praticam a venda de veículos em consignação, mediante contrato de comissão ou contrato estimatório, distinguindo estas atividades da mera intermediação de negócios.

O problema relativo à opção pelo Simples Nacional, que nada tem a ver com a situação aqui tratada, abrange uma equiparação não contida na lei, para fins de vedação ao Simples, eis que a intermediação de negócios é atividade expressamente vedada.

Nesse passo, o posicionamento da COSIT foi no sentido de que o Fisco não poderia equiparar a atividade de consignação à mera intermediação de negócios, para obstar a opção pelo Simples.

De maneira bastante diversa, a matéria contida neste processo envolve uma equiparação prevista em lei, e à qual a Contribuinte aderiu voluntariamente, oferecendo apenas uma parcela de suas receitas à tributação.

Aqui, a própria Contribuinte equiparou, para fins tributários, suas operações de compra e venda às operações de consignação (por comissão), e deve, portanto, se submeter a uma tributação equivalente à prevista para aquela outra atividade.

Deste modo, concluo que o coeficiente para a presunção do lucro da Recorrente deve mesmo ser o de 32%, como entendeu o órgão julgador de primeira instância.

Nestes termos, NEGO provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa