



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

**Processo n°** 10882.720183/2012-09  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1402-001.731 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de julho de 2014  
**Matéria** COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS - COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE LUCRO  
**Embargante** DLEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE SOROCABA  
**Interessado** MARIVEL VEÍCULOS LTDA E FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO PARA SANAR OMISSÃO PRESENTE.

Constatada a existência de contradição ou dúvida quanto aos fundamentos do voto condutor do aresto, acolhem-se os embargos para fins sanar e esclarecer a decisão.

LUCRO PRESUMIDO. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. OPERAÇÃO EQUIPARADA A CONSIGNAÇÃO. COEFICIENTE APLICÁVEL.

Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos. Súmula CARF nº 85.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes para adequar a exigência referente ao item “iv” da autuação, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716/98, com aplicação do coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, conforme tabela integrante do voto condutor. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez. O Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva apresentará declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

Processo nº 10882.720183/2012-09  
Acórdão n.º **1402-001.731**

**S1-C4T2**  
Fl. 2.606

---

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de petição de fls. 2598-2599 suscitando dúvidas sobre a execução do acórdão nº 1402-001.405, julgado na sessão de 10 de julho de 2013.

A exigência dizia respeito a omissão de receitas advinda de inúmeras infrações. Entre essas, receitas da revenda de veículos sem emissão de documentos fiscais pertinentes (notas fiscais de aquisição e de venda). A autoridade autuante entendeu que a ausência dos documentos fiscais impediria a aplicação do disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, que possibilita às pessoas jurídicas que tenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores 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.

Analisando o tema, assim decidiu este colegiado:

*Tanto a autoridade fiscal, quanto a decisão recorrida, entenderam que somente se aplica a forma de tributação específica do art. 5º da Lei nº 9.716/1998 quando as operações estiverem respaldadas em notas fiscais. Concluíram que somente poderia ser abatido o custo dos veículos alienados na existência das notas fiscais que respaldassem e demonstrassem tais aquisições.*

*Com a devida vênia, nesse ponto em particular, discordo das conclusões das autoridades autuante e julgadoras.*

*Não consigo admitir que, em um mesmo procedimento fiscal, possa-se utilizar os mesmos elementos de prova para se chegar a conclusões diametralmente opostas. Explico. Quando a Fiscalização se deparou com divergência entre os valores de vendas consignados nas notas fiscais de venda e nos recibos de transferências de veículos, optou-se por tributar os valores apontados nos documentos de transferências de veículos para fins de quantificação do real valor das vendas, ou seja, ignorou-se as informações das notas fiscais. Frise-se que não divirjo sobre tal conclusão. O ponto de minha discordância é que, nas infrações referentes às vendas sem emissão de nota fiscal, tomou-se como verdadeiros os valores de vendas apontados em tais documentos de transferência mas se ignorou por completo o valor das aquisições também consignados nos mesmos documentos, justamente sob o argumento que somente se admitiria a dedução dos custos se lastreada em notas fiscais de entrada.*

*Ora, entendo não ser possível essa dicotomia na valoração das provas. Uma vez considerado que se pode adotar como prova as informações estampadas nos documentos de transferência para fins de valoração da receita de vendas, deve-se também aceitar a dedução dos custos informados nos mesmos documentos. Há de prevalecer a verdade material, tributando-se o efetivo ganho das operações.*

*Isso posto, relativamente à infração (iv) acima apontada, voto por cancelar parcialmente a exigência, deduzindo-se da receita apurada o custo dos*

*veículos consignado nos documentos de transferência de propriedade e apontado no demonstrativo de fls. 1997 a 2016.*

A autoridade executora do acórdão levantou dúvidas quanto à conclusão desta turma julgadora em relação ao tema, em especial ante a ausência dos documentos fiscais a que se refere o parágrafo único do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998. Além disso, salientou que as receitas a que se refere tal infração foram tributadas mediante aplicação dos coeficientes de presunção de lucro de 8% para IRPJ e 12% para CSLL, ao passo que, atendidos os pressupostos de equiparação das operações à consignação, conforme estatuído em tal dispositivo legal e decidido pelo acórdão em tela, deveria ser aplicado o coeficiente de presunção de lucro de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL. Ao final, elaborou os seguintes pedidos: “(a) Ratificar a decisão contida no Acórdão nº 1402001.405, de 10 de julho de 2013, em relação à infração descrita no subitem 4 do item 1 do auto de infração (fl. 2236); (b) Uma vez mantida a decisão, determinar a alíquota aplicável à infração descrita no subitem 4 do item 1 do auto de infração quanto ao IRPJ e à CSLL.”

Nos termos do art. 65, § 2º, do Regimento Interno do CARF - RICARF fui designado para me pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos opostos.

Pois bem, dispõe o art. 65 do RICARF que “*Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*”

Entendendo que os pontos elencados pela autoridade executora, em especial quanto aos coeficientes de presunção de lucro aplicáveis ao caso, mereçam ser apreciados pelo colegiado, posto que o voto condutor do aresto omitiu-se quanto a tal ponto, propus ao Presidente deste colegiado que recebesse a petição de fls. 2598-2599 como embargos, admitindo-os e devolvendo-me os autos para relato e inclusão em pauta de julgamento.

Aprovada tal proposição, os embargos foram admitidos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

Conforme relatado, a questão é bastante simples. A Recorrente havia tributado as receitas da revenda de veículos usados com base no disposto no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, ou seja, equiparando-as às operações de consignação (a receita bruta equivalente à diferença entre o preço de venda e o preço de custo). A Fiscalização desconsiderou tal opção em razão da ausência de notas fiscais de compra e venda, aplicando sobre as receitas omitidas os coeficientes de 8% e 12% para fins de determinação, respectivamente, das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no lucro presumido.

Ocorre que o acórdão embargado entendeu que a ausência das notas fiscais não seriam suficientes para impossibilitar a tributação de tais receitas nos moldes estabelecidos no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, uma vez que os valores de compra e venda constavam dos documentos de transferência de veículos, ainda mais quanto o próprio Fisco houvera se apoiado, em relação às operações de vendas, nos valores constantes de tais documentos. Não haveria porque aceitar os documentos de transferência de veículos somente para quantificar as receitas omitidas, deixando-se de levar em consideração os valores apontados a título de aquisição nos mesmos documentos.

Desse modo, ratifica-se a decisão recorrida em relação à forma de tributação das infrações referentes ao item (iv) dos autos de infração.

Contudo, a dúvida suscitada pela unidade de origem é pertinente: uma vez equiparadas às operações de consignação, o coeficientes aplicável para determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL no lucro presumido é de 32%, enquanto que a autoridade fiscal lavrou os autos de infração utilizando-se dos coeficientes de presunção de 8% e 12%, respectivamente, uma vez que considerou tais operações como sendo de compra e venda, sem os benefícios de que trata o art. 5º da Lei 9.716, de 1998.

De fato, tratando-se de operação equipada à consignação, o coeficiente aplicável para presunção de lucro é o de 32%, conforme reza a Súmula CARF nº 85, assim vazada: *“Na revenda de veículos automotores usados, de que trata o art. 5º da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, aplica-se o coeficiente de determinação do lucro presumido de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o de revenda desses veículos.”*

Por conseguinte, entendo que, exceto na hipótese de agravamento da exigência, impõe-se a correção da base de cálculo do lançamento a fim de refletir a correta aplicação da legislação.

Com base no demonstrativo de fls. 1997-2016, no qual a autoridade fiscal determinou individualmente o valor das vendas e o “lucro bruto” referente a cada operação objeto da infração ora analisada, elaborei demonstrativo em que resta evidenciado que, mesmo que aplicado o coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, não há agravamento da exigência, conforme pode-se observar a seguir:

	VALORES AUTOS DE INFRAÇÃO			VALORES APÓS JULGAMENTO		
	VALOR DA VENDA	BC IRPJ (8%)	BC CSLL (12%)	RECEITA BRUTA	BC IRPJ (32%)	BC CSLL (32%)
JANEIRO	380.200,00	30.416,00	45.624,00	53.200,00	17.024,00	17.024,00
FEVEREIRO	512.800,00	41.024,00	61.536,00	64.850,00	20.752,00	20.752,00
MARÇO	531.100,00	42.488,00	63.732,00	77.968,00	24.949,76	24.949,76
ABRIL	432.900,00	34.632,00	51.948,00	68.513,00	21.924,16	21.924,16
MAIO	539.100,00	43.128,00	64.692,00	60.100,00	19.232,00	19.232,00
JUNHO	890.700,00	71.256,00	106.884,00	146.545,00	46.894,40	46.894,40
JULHO	419.900,00	33.592,00	50.388,00	63.100,00	20.192,00	20.192,00
AGOSTO	284.900,00	22.792,00	34.188,00	35.900,00	11.488,00	11.488,00
SETEMBRO	637.800,00	51.024,00	76.536,00	97.347,00	31.151,04	31.151,04
OUTUBRO	507.900,00	40.632,00	60.948,00	57.962,00	18.547,84	18.547,84
NOVEMBRO	786.200,00	62.896,00	94.344,00	110.016,00	35.205,12	35.205,12
DEZEMBRO	373.800,00	29.904,00	44.856,00	59.120,00	18.918,40	18.918,40
TOTAL	6.297.300,00	503.784,00	755.676,00	894.621,00	286.278,72	286.278,72

Dessa forma, trata-se, na realidade de mero ajuste de base de cálculo, não havendo que se falar em inovação ou agravamento da exigência. Também não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, uma vez que a própria Recorrente, em sede de recurso voluntário, afirmou que a tributação deveria ser realizada nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, mediante a aplicação do coeficiente de 32% para determinação das bases de cálculo presumidas de IRPJ e CSLL.

De modo semelhante, apesar de tratar de matéria distinta, também já decidiu a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 01-05971, julgado em 12 de agosto de 2008, cujo trecho elucidativo transcreve-se:

*Cumprе observar, inicialmente, que não se trata de reformatio in pejus, pois a adoção do percentual de 42,74% como base para correção monetária, reduz o valor da exigência fiscal.*

*Também não vislumbro a possibilidade de ofensa ao princípio constitucional do contraditório, haja vista toda a discussão no processo versa exatamente sobre a correção monetária do balanço do ano de 1989. O índice IPC é aceito pela interessada e pela decisão recorrida com apto a ser utilizado na correção monetária do mês de janeiro de 1989, apenas divergem quanto ao período abrangido pelo índice. Afinal, o percentual de 70,28%, adotado pelo autuado, reflete a inflação ocorrida no período compreendido entre 30 de novembro (média estatística entre os dias 15 de novembro e 15 de dezembro) e 20 de janeiro (média estatística entre os dias 17 e 23 de janeiro).*

*Sobre essa matéria, a jurisprudência dessa Turma reiteradamente se posicionado no sentido de impedir que o julgador atue positivamente em relação à exigência fiscal, de modo que se deve apreciar o lançamento tal como foi formulado, sem possibilidade de inovação na acusação no momento do julgamento. A competência das instâncias de julgamento para revisar o lançamento surge com a impugnação como previsto no inciso I do art. 145 do CTN, ou seja, revisão por iniciativa do contribuinte em contestar a exigência. O dever de julgar imparcialmente a exigência fiscal não se coaduna com a vinculação do auditor fiscal ao procedimento de constituição do crédito tributário. A revisão de ofício fica adstrita àqueles agentes fiscais que têm competência para realizar o lançamento fiscal, como o auditor fiscal competente para fiscalizar ou o Delegado da Receita Federal.*

No Direito Tributário, o art. 142 do Código Tributário Nacional descreve, nesse sentido, procedimento que compreende uma série de ações desenvolvidas pela autoridade fiscal em face do contribuinte, de modo à verificação de ocorrência do fato jurídico tributário, cálculo do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

Esse procedimento resulta no ato jurídico administrativo de lançamento que introduz norma individual e concreta no sistema do direito positivo. Desse modo, o ato produzido com a finalidade de constituição do crédito tributário indica o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumem aos critérios da regra-matriz de incidência, e institui a obrigação tributária. Um desses critérios é o quantitativo, em que a autoridade lançadora calcula o montante do tributo a partir da indicação da base de cálculo e alíquota.

No caso em análise, a fiscalização quantificou a exigência com fundamento na legislação de regência que não prevê os expurgos inflacionários para fins de correção monetária de balanço, enquanto o contribuinte ajustou seus ativos considerando os efeitos desses expurgos. O julgador entende que o contribuinte poderia considerar tal acréscimo com fulcro em precedentes judiciais, mas não concorda com os cálculos efetuados. O percentual de 70,28% abrange período superior ao mensal conforme descrito em sua metodologia e não pode ser utilizado para corrigir o saldo de janeiro.

Neste processo, os fatos estão postos de forma clara e para decidir qual o índice aplicável o julgador deve verificar qual a metodologia prevista na legislação fiscal. Como vimos, a pessoa jurídica se equivocou ao utilizar o índice de 70,28% para o mês de janeiro, quando sua abrangência temporal é maior. Trata-se, a meu ver, de matéria estritamente de direito, em que o julgador não está restrito a decidir apenas escolhendo entre os argumentos trazidos pelos interessados, podendo aplicar fundamento jurídico distinto no julgamento da questão posta a seu exame (*juria novit curia*). No caso em comento, o julgador deve ajustar o que foi pedido no recurso voluntário pela contribuinte para adequar a legislação de regência.

Penso que não é razoável anular o lançamento na hipótese em que basta simples operação aritmética para separar o valor devido do que não é devido. Não vejo como enquadrar a redução do valor exigido como novo lançamento da autoridade administrativa. Deve-se apenas ajustar o crédito tributário ao valor tido por correto.

Essa também tem sido a opinião dos tribunais superiores em casos análogos.

No REsp 535.943, publicado pelo STJ no DJ 13.09.2004, ao acolher o recurso da Fazenda Paulista, o relator do processo, ministro Teori Albino Zavascki, argumentou que a certidão de dívida fiscal não perde a característica de ser líquida e certa quando há necessidade de serem afastadas parcelas tidas como indevidas. No caso dos valores de contribuição do IAA, incluídos na base de cálculo do ICMS, os valores verdadeiramente devidos podem ser apurados por cálculos aritméticos de simplicidade horizontal, não devendo, em razão disso, ser exigido que se anule a certidão da dívida, cancelando-se a execução fiscal.

No mesmo sentido, o AGA 525587/SP, Min. Luiz Fux, publicado no DJ de 05.04.2004, a saber:

"AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. Documento: 1311146 - RELATÓRIO E VOTO - ELEVAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 17% PARA 18% INCONS77TUCIONALIDADE. CDA. NECESSIDADE DE RECALCULO DA DIVIDA. PRESERVADA A LIQUIDEZ DO TITULO. I. A alegação de nulidade da CDA envolve matéria de prova, apreciação obstada pela Súmula 7/5 Ti 2. A jurisprudência

*orienta-se no sentido de que o excesso na cobrança expressa na CDA não macula a sua liquidez, desde que os valores possam ser revistos por simples cálculos aritméticos.(..)  
4. Agravo regimental desprovido ." (AGA 525587/SP)*

Por oportuno, convém lembrar que esta Turma possui sólido entendimento a respeito da possibilidade de proceder ao arbitramento de lucros ainda que o lançamento original tenha sido realizado com base no lucro real, desde que não haja agravamento da exigência (nesse sentido o acórdão nº 1402-001.602, de relatoria do eminente Conselheiro Leonardo de Andrade Couto). Penso estarmos diante de situação até mais simplória que a tratada em tal precedente, haja vista não haver sequer alteração na forma de tributação, procedendo-se a mero ajuste na base de cálculo que diminui a exigência originalmente formulada.

Isso posto, voto por acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes, ratificando, em relação ao item (iv) da exigência, a tributação com base no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, aplicando-se, contudo, o coeficiente de 32% para fins de determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, conforme demonstrado na tabela que já compõe o presente voto.

*(assinado digitalmente)*

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

## Declaração de Voto

### Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Trata-se de omissão de receita decorrente do comércio de veículos usados em a autoridade autuante adotou como base de cálculo para presunção do lucro 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. O que se discute, no caso concreto, é se é possível elevar a base de cálculo para o percentual de 32% tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, partindo do pressuposto que as atividades desenvolvidas pela recorrente equiparam-se à consignação.

Em que pese o voto do ilustre relator, penso que não estamos fazendo simples ajuste na base de cálculo, mas sim um novo lançamento. Enquanto a autoridade fiscal tributou omissão de receita decorrente do comércio de veículos usados, com base de cálculo de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, no caso dos autos estamos a considerar omissão de receita decorrente de matéria nova, qual seja, operações de consignação e, pior, estamos elevando a base de cálculo do IRPJ de 8% para 32%; e da CSLL de 12% para 32%.

A impossibilidade de se agravar a situação de quem recorre não diz respeito somente em relação ao quantum, mas também ao percentual aplicado. Se a autoridade fiscal aplicou o percentual de 8% sobre a receita destacada, a elevação deste percentual para 32% caracteriza nítido agravamento. O agravamento não diz respeito somente ao quanto a ser pago. Na impossibilidade de agravamento está a vedação do aumento do percentual da base de cálculo ou da alíquota aplicável.

A autoridade fiscal, diante da situação por ela descrita, adotou como **critério jurídico**, para fins de tributação, a caracterização de **compra e venda de veículos**. Este colegiado, por sua vez, diante dos mesmos fatos descritos pela autoridade fiscal, **está adotando novo critério jurídico, qual seja, a consignação em pagamento**. No entanto, não se pode esquecer, que à luz do artigo 146 do CTN<sup>1</sup>, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa somente pode se efetivar quanto a fato gerador ocorrido posteriormente.

Ademais, da teoria dos motivos determinantes do ato administrativo depreende-se a lição de que praticado um ato tendo por base determinado motivo, a autoridade administrativa fica vinculada ao motivo, sendo vedada sua alteração subsequente. Tal teoria aplica-se às autuações fiscais. No caso, lavrada a autuação tendo por base atividades com natureza jurídica de compra e venda de veículos usados, não pode a autoridade julgadora, sob pena de ferir os motivos que determinaram a autuação, alterar para atividades de consignação,

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

em especial diante do fato de que na primeira a base de cálculo do IRPJ é de 8% e na segunda de 32%.

A propósito, por apontar doutrina relacionada à teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, destaco decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Apelação Cível nº 2007.71.11.0018976/RS.

*"(...) a mudança de motivo para o indeferimento é causa de nulidade do ato administrativo, haja vista que a Administração fica vinculada ao motivo anteriormente dado, ficando vedada motivação superveniente.*

*O motivo determinante para o indeferimento, portanto, não pode ser alterado ao arbítrio do administrador. A teoria dos motivos determinantes é assim definida pela doutrina:*

*De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam. (DE MELLO, Celso Antônio Bandeira, Curso de Direito Administrativo, 19 ed., Malheiros, p. 376).*

*A teoria dos motivos determinantes funda-se na consideração de que os atos administrativos, quando tiverem sua prática motivada, ficam vinculados aos motivos expostos, para todos os efeitos jurídicos. Tais motivos é que determinam e justificam a realização do ato, e, por isso mesmo, deve haver perfeita correspondência entre eles e a realidade. [...] Havendo desconformidade entre os motivos determinantes e a realidade, o ato é inválido. (MEIRELLES, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro, 31 ed., Malheiros, p. 197)*

*No mesmo sentido: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella, Direito Administrativo, 15 ed., Atlas, p. 204.*

*Nesse sentido, precedente de minha relatoria quando integrei a 3ª Turma desta Corte:*

**ADMINISTRATIVO. MILITAR. PUNIÇÃO DISCIPLINAR. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. INVALIDEZ DO ATO ADMINISTRATIVO. TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES.**

Agravo retido não conhecido, tendo em vista a ausência de requerimento expresso quando da apresentação das razões de apelo, a teor do art. 523, caput e § 1.º, do Código de Processo Civil. Aplica-se a teoria dos motivos determinantes, os quais limitam o espectro da litigância apenas aos fundamentos administrativos. Qualquer descompasso entre os motivos determinantes (decisão administrativa) e a realidade fática importa na invalidade do ato administrativo. In casu, o ato administrativo fundou-se na circunstância de ter sido o autor encontrado dormindo dentro de seu automóvel. Ora, em verdade, não é esta a realidade do apelado que, embora realmente tenha abandonado seu posto sem autorização, não estava dormindo no interior de seu veículo, situação que, na prática, equivaleria à prática de crime, previsto

no art. 203 do Código Penal Militar (Decreto-Lei n.º 1.001/69). É de verse, portanto, que a punição está fundamentada em motivo inexistente, resultando na invalidez do ato administrativo ora impugnado. (TRF4, AC 2004.70.00.0012630, Terceira Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 23/05/2007)".

Na mesma linha das decisões judiciais, transcrevo os seguintes precedentes desta casa:

Ementa:

**AUTO DE INFRAÇÃO ELETRÔNICO NULIDADE ALTERAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE FATO NO JULGAMENTO DE SEGUNDA INSTÂNCIA.**

Se a autuação toma como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial em nome do contribuinte, e o contribuinte demonstra a existência desta ação, bem como que figura no pólo ativo, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por absoluta falta de amparo fático. Não há como manter a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos, senão aqueles especificamente indicados no lançamento. Teoria dos motivos determinantes. (Ac. 380302.024. Rel. Alexandre Kern. J. 1/10/2011).

Ementa:

**COFINS. GLOSA DE COMPENSAÇÃO. MUDANÇA DA MOTIVAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA DRJ.**

Se a autuação torna como pressuposto de fato a inexistência de processo judicial em nome do contribuinte, limitando-se a indicar como dado concreto "PROC JUD NÃO COMPROVADO", e o contribuinte demonstram a existência desta ação, deve-se reconhecer a nulidade do lançamento por absoluta falta de amparo fático. Não há como manter a exigência fiscal por outros fatos e fundamentos, senão aqueles constantes no ato do lançamento. A alteração da motivação exige a lavratura de novo auto de infração ou a sua retificação por meio de outro auto de infração. Precedente do CARF acórdão 3403-00.565, em 29/09/2010 (Ac. 3202-000.692. Rel. Thiago Moura de Albuquerque Alves. J. 20/3/2013).

Por fim, como razões de decidir, ainda transcrevo os fundamentos que lancei quando do julgamento do processo nº 10830.001279/2011-91, sob a relatoria do ilustre Conselheiro Paulo Cortez, que resultou no acórdão nº 1402-001.615. Na ocasião votei vencido e apresentei declaração de voto no seguinte sentido:

**Da receita das empresas que negociam veículos usados**

As empresas que negociam veículos usados, nos termos do art. 5º da Lei nº. 9.716, de 1998<sup>2</sup>, se submetem a um regime fiscal específico, qual seja, admitem, à opção do

<sup>2</sup> 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."

contribuinte, um conceito de receita bruta diferente do usual (equiparam receita às consignações)<sup>3</sup>.

Ao inserir no sistema jurídico a norma contida no artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998, (equiparando receita às consignações), adotou-se a técnica legislativa da **ficção jurídica**, procedimento admitido em nosso sistema. Outro exemplo neste sentido encontra-se no artigo 5º da Lei nº 8.023, de 1990, que dispõe sobre o resultado da atividade rural onde a norma prevê que, à opção do contribuinte, o resultado da atividade rural, quando positivo, "limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base."

Se para efeitos da venda de veículos usados receita é igual a consignação pode se dizer que, neste caso, por ficção jurídica, "receita é igual 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."<sup>4</sup>

### **Do conceito de receita às empresas do SIMPLES**

#### **É possível existir um conceito de receita para as empresas optantes do SIMPLES e outro conceito às demais empresas?**

*Diante do preceito constitucional contido no art. 170, IX, da Constituição, prevendo que o legislador deve dispensar tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, seria possível existir norma impondo um conceito de receita às empresas do SIMPLES que resultasse em algo mais abrangente do que o conceito de receita aplicado às demais empresas?*

No momento em que a legislação admite que as empresas que se dedicam ao comércio de veículos usados podem optar com base no SIMPLES, e que o artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998, por ficção, equiparou receita à consignação, tem-se que para as empresas que se dedicam a este ramo, estando ou não no SIMPLES, por ficção legal, "receita é a diferença entre o preço de aquisição e de venda".

Com a devida vênia e o respeito que tenho pelo ilustre relator e pelos Conselheiros que o acompanharam, a solução adotada no voto vencedor sustentando que o artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998, não se aplica às empresas do SIMPLES decorre de premissa equivocada, qual seja, que para as empresas do SIMPLES que se dedicam ao comércio de veículos usados receita é algo diferente daquilo que a lei, por ficção, considera como tal para as outras empresas que atuam neste mesmo segmento, o que é um grande equívoco.

<sup>3</sup> 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. 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 o mandatário e comissário agem por conta, respectivamente, do mandante e do comitente, o consignatário age por conta própria. Em verdade, a distinção não se limita a esses aspectos exteriores ou formais. 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 mercadoria a terceiro, automaticamente ele a compra ao consignante. (Amilcar de Araújo Falcão).

<sup>4</sup> Neste mesmo sentido artigo 96, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 390, de 2004.

Ademais, no momento em que o artigo 170, IX, da Constituição, prevê que o legislador deve dispensar tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, afronta a norma constitucional aqui indicada a interpretação legislativa que leva à conclusão de que duas empresas que atuem no mesmo setor, só que uma no SIMPLES e outra não, para a primeira se tenha um conceito de receita tributável que resulte em maior exigência de tributos. Como apontado em voto da lavra do ilustre Conselheiro Frederico "Seria uma incongruência político-jurídica se um tratamento tributário privilegiado destinado às micro e pequenas empresas acabasse por prejudicá-las. (acórdão 1402-001.389, jul. um. 11/06/2013).

**Do alcance do artigo 5º da Lei nº. 9.716, de 1998 e das Instruções Normativas referente à natureza das atividades das empresas que se dedicam ao comércio de veículos usados.**

Conforme dito anteriormente, a lei pode, **por ficção**, à opção do contribuinte, definir o que seja receita. Neste sentido, o artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998, definiu que na atividade de compra e venda de veículos usados receita equivale ao resultado da consignação, isto é, "a diferença entre o preço de aquisição e de venda".

Contudo, indago:

**A norma também teria estabelecido que a atividade comercial de compra e venda de veículos usados, por ficção, equivale à prestação de serviços?**

Em relação à pergunta acima indicada a resposta é negativa. Não existe, ficção jurídica estabelecendo que a atividade de compra e venda de veículos usados, para fins tributários, equivale à prestação de serviços, justificando tributação com base de cálculo de 32%.

A edição de Instruções Normativas prevendo base de cálculo de 32%, para a receita decorrente da venda de veículos, apurada na forma do artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998, ao meu sentir, afrontam o artigo 97, IV, do CTN.

É importante que se tenha presente que não se pode confundir a ficção jurídica definindo o que seja receita no comércio de veículos usados para, sem previsão legal, criar nova ficção, isto é, que tal atividade de compra e venda equivale à prestação de serviços.

Neste sentido, e somente a título de notícia, constatei que o assunto já foi objeto da Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela Associação dos Revendedores de Veículos Automotores do Estado de Santa Catarina - ASSOVESC, resultando reconhecido, nas decisões proferidas<sup>5</sup>, que "a existência de autorização legal, **destinada ao contribuinte**, para que equipare as vendas de veículos usados às operações de consignação (art. 5º, da Lei 9.716/98) não significa que estas atividades **devem** ser consideradas como prestação de serviço, para fins de definição da alíquota do IRPJ e da CSLL (arts. 15, III, "a" e 20 da Lei 9.249/95)". Neste sentido, destaco a ementa do citado julgamento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. POSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO À CONSIGNAÇÃO. DETERMINAÇÃO DA ALÍQUOTA PARA FINS DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL. PRETENSÃO DA FAZENDA DE ENQUADRAR TAIS ATIVIDADES À

CATEGORIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMPOSSIBILIDADE. DESRESPEITO À LEGALIDADE ESTRITA.

1. Caso em que se discute a legalidade da interpretação conferida pela Fazenda Nacional ao artigo 5º da lei 9.716/98, nos termos da IN SRF n. 390/2004, segundo a qual as operações de compra e venda de veículos usados realizadas por suas associadas equivalem à consignação mercantil, de sorte que devem ser equiparadas, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, às atividades de prestação de serviços de intermediação de negócios, as quais são tributadas pela alíquota de 32%.

2. A existência de autorização legal, destinada ao contribuinte, para que equipare as vendas de veículos usados às operações de consignação (art. 5º, da Lei 9.716/98) não significa que estas atividades devem ser consideradas como prestação de serviço, para fins de definição da alíquota do IRPJ e da CSLL (arts. 15, III, "a" e 20 da Lei 9.249/95).

Não há como se vislumbrar tal alcance às normas em questão, mormente porque, nem no caso de compra de veículo para revenda, nem no de recebimento de automóvel como parte do pagamento de outro, há, efetivamente, uma prestação de serviço, mas simples operações de compra e venda, as quais não se encontram nas exceções previstas pelos artigos 15 e 20 da Lei 9.249/95.

3. Esta Corte, em caso análogo, já decidiu ser "Inconcebível que, para fins de incidência de PIS e Cofins, a compra e venda de veículos seja uma operação mercantil, devendo as contribuições incidir sobre o valor total da operação, e, para efeitos de base de cálculo de IRPJ e CSLL, a mesma operação seja uma prestação de serviços, sujeitando o contribuinte à regra do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249/1995" (REsp n. 1.201.298/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma desta Corte, cujo acórdão foi publicado no DJE do dia 4/2/2011).

4. Agravo regimental não provido (AgRg no Recurso Especial nº 1.1160.907 - SC. Jul. 14 de fevereiro de 2012. Rel. Ministro Benedito Gonçalves).

À minha decisão contida nesta declaração de voto agrego os fundamentos da decisão do REsp 1.160.907 - SC, que resultou no agravo regimental cuja ementa acima transcrevi. Eis os fundamentos utilizados pelo Ministro Benedito Gonçalves:

"A recorrente, com fundamento no artigo 5º, da Lei 9.716/98, defende que as operações de venda de veículos usados, por serem equiparadas às operações de consignação devem ser consideradas como prestação de serviço de intermediação de vendas e, por consequência, o IRPJ e a CSLL sobre elas incidente devem ser calculados com base na alíquota de 32%, à qual estão sujeitas as empresas prestadoras de serviço.

Para dirimir a controvérsia, faz-se pertinente a transcrição dos artigos de lei referentes ao tema.

*Com efeito, o artigo 5º, da Lei 9.716/98, determina que:*

*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.*

*Por seu turno, os artigos 15, inciso III, alínea "a" e 20, da Lei 9.249/95, os quais prevêm a alíquota de 32% para apuração do IRPJ e da CSLL, assim dispõem:*

*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. (Vide Lei nº 11.119, de 2005)*

*III - trinta e dois por cento, para as atividades de: (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa; (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). [...] Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento. (Redação dada Lei nº 10.684, de 2003) Medida Provisória nº 232, de 2004).*

Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que o artigo 5º, da Lei 9.716/98 garante **aos contribuintes que tenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores, o direito** de proceder à equiparação das vendas de veículos usados com as operações de consignação, para fins tributários. (grifos no original)

Os artigos, 15, III, "a" e 20, da Lei 9.249/95, por sua vez, definem que as bases de cálculo do IPRJ e da CSLL referentes aos contribuintes que realizam atividades de prestação de serviços, correspondem ao percentual de 32% sobre a receita bruta.

Como mencionado, a Recorrente, com fundamento nas normas acima, editou a IN SRF nº 390/04, na qual se regulamenta a forma de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pelas pessoas jurídicas que realizam operações de venda de veículos usados, estabelecendo que, a partir de 2003, tais tributos serão apurados com base na alíquota de 32%.

*Eis o teor da mencionada norma, no que aqui importa:*

*[...]Art. 96. 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 efeito deste 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 Na determinação da base de cálculo estimada e do resultado presumido ou arbitrado, aplicar-se-á o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, definida no § 2º, auferida nos períodos de apuração ocorridos até 30 de agosto de 2003, e o percentual de 32% (trinta e dois por cento) para os períodos ocorridos a partir de 1º de setembro de 2003.**

§ 4º O custo de aquisição de veículo usado, nas operações de que trata esta Seção, é o preço ajustado entre as partes.

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

§ 6º As disposições desta Seção aplicam-se exclusivamente para efeitos fiscais (grifos no original).

*Conjugando-se os artigos de lei acima transcritos com o que dispõe a Instrução Normativa, percebe-se claramente que esta extrapolou os limites daqueles, em clara ofensa ao Princípio da Legalidade Estrita, preconizado pelo artigo 97, inciso IV, do CTN, na medida em que agravou a exação existente sem prévia lei que o permitisse.*

*De fato, a existência de autorização legal, **destinada ao contribuinte**, para que equipare as vendas de veículos usados às operações de consignação não significa que estas atividades devem ser consideradas como prestação de serviço. Não há como se vislumbrar tal alcance às normas em questão.*

*Ora, nem no caso de compra de veículo para revenda, nem no de recebimento de automóvel como parte do pagamento de outro, há, efetivamente, uma prestação de serviço, mas simples operações de compra e venda, a qual não se encontra nas exceções previstas pelos artigos 15 e 20 da Lei 9.249/95.*

No REsp 1.201.298- SC, julgado em 16/11/2010, tendo por relator o Ministro HERMAN BENJAMIN, a essência do apelo da Fazenda Nacional era de que "(...) o art. 5º da Lei 9.716/98, ao equiparar a operação de venda de veículos usados à consignação, para fins tributários, acabou na verdade por equipará-la a um contrato de prestação de serviços, haja vista que a consignação seria um contrato de comissão e este uma prestação de serviço." Sustentava a recorrente de que "os Tribunais já se manifestaram no sentido de que na venda por consignação aquele que aliena não é possuidor do bem, mas mero intermediário que aufere no caso da venda determinada comissão. Assim que, a consignação prevista na Lei n. 9.716/98 é uma modalidade de consignação por comissão." (e-STJ, fl. 190)." Com base em tais argumentos, a recorrente sustentava a legalidade da IN 390/04 estabelecendo base de cálculo de 32% para as atividades que se dedicavam à compra e venda de veículos usados. O STJ, ao apreciar a questão, na mesma linha em que defendo em meu voto, assim decidiu:

IRPJ E CSLL. BASE DE CÁLCULO. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS E RECEBIMENTO DE AUTOMÓVEL COMO PARTE DO PAGAMENTO. OPERAÇÃO MERCANTIL. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INAPLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 15, § 1º, III, DA LEI 9.249/95.

1. As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL são, em regra, respectivamente, 8% e 12% da receita bruta. Para as atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15, no entanto, as bases de cálculo dos tributos corresponderão a 32% da receita bruta.

2. A Lei 9.716/95 autorizou o contribuinte a equiparar, como operações de consignação, aquelas em que recebe veículo usado como parte do pagamento de um que foi vendido e em que adquire um outro usado para revenda.

3. O comando legal é dirigido ao contribuinte. A norma seria esvaziada por completo se, com isso, fosse consideravelmente aumentado o custo tributário das operações.

4. Não ocorre, efetivamente, prestação de serviço, mas simples operação de compra e venda, nos casos de compra de veículo para revenda ou de recebimento de automóvel como parte do pagamento de outro.

5. Inconcebível que, para fins de incidência de PIS e Cofins, a compra e venda de veículos seja uma operação mercantil, devendo as contribuições incidir sobre o valor total da operação, e, para efeitos de base de cálculo de IRPJ e CSLL, a mesma operação seja uma prestação de serviços, sujeitando o contribuinte à regra do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei 9.249/1995.

6. Recurso Especial não provido. (REsp 1.201.298- SC. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN. Julgado em 16/11/2010).

Em resumo, em se tratando de compra e venda de veículos usados, quer seja por empresas do SIMPLES ou não, por ficção legal, tem-se por receita "a diferença entre o preço de aquisição e de venda do veículo." No caso das empresas do simples a base legal tributável será a integralidade do valor correspondente "a diferença entre o preço de aquisição e de venda do veículo". Para as empresas tributadas com base no lucro presumido pega-se a receita apurada conforme o artigo 5º da Lei nº 9.716, de 1998 e aplica-se o percentual de 8%, previsto no artigo 15, caput, da Lei nº 9.249, de 1997.

ISSO POSTO, voto no sentido rejeitar os embargos.

*assinado digitalmente*

MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA - Relator