



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

**Processo nº** 11080.008643/2008-31  
**Recurso nº** 511.776 Voluntário  
**Acórdão nº** **1803-01.159 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 17 de janeiro de 2012  
**Matéria** IRPJ E OUTROS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** TELMO BARCELLOS & CIA. LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005, 2006

LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS EQUIPARADA A CONSIGNAÇÃO. COEFICIENTE APLICÁVEL.

Na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo regime do lucro presumido, relativamente aos negócios de revenda de veículos automotores usados equiparados a operações de consignação, aplica-se o coeficiente de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, correspondente à diferença entre os valores de aquisição e de revenda desses veículos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Meigan Sack Rodrigues, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

## Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido, na parte ainda objeto de litígio (fls. 289 a 290-verso):

Trata-se de auto de infração (proc. fls. 158 a 199) em que se afirma que a autuada calculou a menor a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados segundo a sistemática do lucro presumido, em decorrência da aplicação de percentual de presunção sobre as receitas declaradas menor que o determinado na legislação, sendo aplicada a esta infração a multa de 75%. [...]. O crédito tributário constituído refere-se ao IRPJ, CSLL, Pis e Cofins, dos anos-calendário de 2004 e 2005, no montante total (tributos, multa e juros) de R\$ 993.496,56.

Conforme “Relatório de Ação Fiscal” (proc. fls. 203 a 219) a fiscalizada tem por objeto social o “ramo de comércio de veículos automotores, por conta própria e de terceiros”, toda sua receita advém de vendas nessas atividades, e optou pela tributação na sistemática do lucro presumido para os anos-calendário de 2004 e 2005. Ainda consta que ela apurou o lucro presumido, para fins de IRPJ e CSLL, aplicando o percentual de 8% e 12%, respectivamente, sobre as receitas que obteve com a revenda de veículos próprios, sendo essas calculadas pela diferença entre a nota fiscal de saída e a de entrada.

No entanto, calcando-se no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, nos arts. 1º e 2º da IN SRF nº 152, de 1998, e na alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, a Autoridade Fiscal entende que, “ao considerar como receita a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição de determinado veículo, o fiscalizado passa a ter suas operações equiparadas à consignação...”. O Fiscal esclarece que, “neste caso, a consignação tem os efeitos práticos de um serviço prestado a um terceiro, onde a comissão seria a margem de lucro obtida na transação”. Em conclusão, afirma que, às receitas apuradas dessa forma se aplica o percentual de 32% para a determinação da base de cálculo presumida do IRPJ. Já no que tange à apuração da CSLL, afirma a Autoridade autuante que, nos termos do art. 96 da IN SRF nº 390, de 2004, o percentual de presunção é de 32%.

[...].

No que tange à multa, o Fiscal aplicou a multa de 75% no caso dos tributos lançados em decorrência de diferença de percentual de presunção da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. [...].

O AFRFB salienta ainda que, no caso do lançamento de IRPJ e CSLL em função da diferença de percentuais utilizados pelo contribuinte e pelo Fisco, todos os valores declarados de forma espontânea em DCTF, para o mesmo período de apuração e tributo, foram aproveitados.

A empresa foi cientificada, em 15.08.2008, por meio de sócio, dos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, Pis e Cofins. Inconformado com a autuação, o contribuinte, por meio do mesmo sócio, apresentou impugnação em 15.09.2008 (proc. fls. 227 a 246).

**Em sua defesa alega o seguinte:**

1º) que optou pela sistemática de apuração do lucro presumido e apura a base de cálculo do IRPJ e da CSLL aplicando o percentual de presunção de 8% e de 12%, respectivamente, sobre suas receitas de carros que adquire para revenda, quantificada na forma permitida na legislação, e que tal conduta está em alinhamento com a lei, porque se trata de ato de comércio, só sendo aplicáveis os percentuais de 32% e 32%, respectivamente, para as receitas advindas da intermediação de veículos de terceiros, o que já faz;

2º) que o único fundamento apresentado pelo Fisco para a aplicação do percentual de 32% sobre as receitas de vendas de veículos próprios é a argumentação do Fiscal de que, ao ter optado pela quantificação da receita de venda de carros próprios com base na diferença entre valor de venda e o custo de aquisição do veículo, a operação fica equiparada a consignação, sujeita, portanto, à alínea “a” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995;

3º) que a compra e venda de veículos usados, ainda que equiparada à operação de consignação, é ato de comércio e jamais poderia ser equiparada (tal como fez o Fiscal) a prestação de serviço em geral, não havendo amparo legal para o Fisco equiparar atos de comércio a serviço em geral;

4º) que o enquadramento legal dado pelo Fiscal para a CSLL (art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003, e art. 37 da Lei nº 10.637, de 2002) é equivocado e não respalda o tratamento que o Fisco deu para o IRPJ;

[...].

O contribuinte também junta elementos, para análise por amostragem, referentes a algumas operações de venda de veículo adquirido para venda, para mostrar tratar-se de operação de venda e não prestação de serviço em geral, que apenas ocorre no caso de intermediação na venda de veículos de terceiros. Sustenta que, nesses casos, “não é praticado nenhum ato que possa sequer assemelhar-se com ‘prestação de serviço’”, e apenas são praticados atos de comércio e, inclusive, estão sujeitos à incidência do ICMS. Alega que o Fisco estaria a “alterar os institutos, conceitos e definições da lei comercial, bem como disposições da lei fiscal aplicáveis a cada tipo de operação”.

Em sequência, afirma que o lançamento não tem base legal e que o Fiscal não informou a disposição legal que minimamente amparasse a “interpretação de converter um ato de comércio (compra e venda de veículos) em “prestação de serviço em geral”. Afirma que a pretensão do Fisco “é de tal ordem absurda que sequer é possível conceber-se a edição de lei que pudesse agasalhar tamanha impropriedade”. Propugna que o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, pretendeu desonerar os revendedores de carro usado, possibilitando que eles equiparassem as operações de compra e venda com a consignação mercantil e que a Receita Federal do Brasil, por meio do art. 2º da IN nº 152, de 1998, regulamentou o art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, definindo a forma de apuração da base de cálculo, mas que não há qualquer disposição legal equiparando a compra e venda à prestação de serviço, bem como não há qualquer dispositivo equiparando a consignação mercantil à prestação de serviço.

Adiciona definições de consignação mercantil, que entende feitas pela doutrina e afirma que a Lei nº 9.716, de 1998, elegeu “como base de cálculo dos tributos federais, a diferença de preço” (*sic*), e que não alterou os percentuais de apuração do lucro presumido ou da base de cálculo da CSLL, nem permitiu equiparar compra e venda ou consignação mercantil com prestação de serviços em geral, razão pela qual está correta a apuração que fez.

[...].

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada, na parte ainda objeto de litígio (fls. 288 e 288-verso):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. VEÍCULOS PRÓPRIOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. NATUREZA DA OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

A equiparação possibilitada pelo art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, é com a operação de consignação por comissão, que tem natureza de serviço e, por isso, o percentual de presunção aplicado à diferença de valor entre a nota de saída e a de entrada deve ser o previsto na legislação para serviços em geral.

[...].

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL, PIS e Cofins.

A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoas Jurídicas, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, quando não houver fato ou argumento novo a ensejar conclusão diversa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004, 2005

VENDA DE VEÍCULOS USADOS. VEÍCULOS PRÓPRIOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO.

O § 3º do art. 96 da IN SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, determina que o percentual de presunção aplicável, a partir de 1º de setembro de 2003, sobre a diferença entre o valor de saída e de entrada do veículo adquirido para revenda é de 32%.

Lançamento Procedente.

3. Cientificada da referida decisão em 30/07/2009 (fls. 298), a tempo, em 26/08/2009, apresenta a interessada Recurso de fls. 311 a 335, instruído com os documentos de fls. 336 a 344, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que, ao instituir, como receita bruta, na compra e venda de veículos usados, a diferença entre o valor de compra e o respectivo preço de venda, através da Lei nº 9.716/1998, art. 5º, para efeito de cálculo dos tributos federais, no regime do lucro presumido, o legislador teve presente que, nessa atividade, prevalecem as operações de troca;
- b) que, assim, se persistisse como base de cálculo o preço de venda, é certo que o valor do lucro bruto (preço de venda menos valor do custo do

veículo) se converteria integralmente em tributo, inviabilizando a atividade, em razão das sucessivas operações de troca;

- c) que, dessa forma, a pretensão do Fisco de equiparar a operação mercantil à prestação de serviços, para efeito de aplicação do percentual de 32%, traduz manifesta tentativa de suprimir o tratamento tributário legalmente outorgado especificamente às operações de compra e venda de veículos usados; e
- d) que a pretensão de aplicar o percentual de 32%, para efeito de apurar a receita bruta, é declaradamente ilegal.

Consta do processo expressa desistência, por parte da Recorrente, de matéria diversa à relativa à diferença de percentuais de presunção do lucro presumido (fls. 347/348, 366/367 e 375/376).

Em mesa para julgamento.

**Voto**

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

**Limites da lide**

4. Subsiste para julgamento, nesta instância, apenas a questão do percentual de presunção do lucro presumido a ser adotado pela Recorrente, nas operações de compra e venda de veículos usados, se de 8% (oito por cento) e 12% (doze por cento), respectivamente para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou se de 32% (trinta e dois por cento) para ambos.

5. Em esclarecimento prestado de fls. 60, assim discorreu a Recorrente:

*No caso dos veículos usados, do estoque da empresa, adquiridos para revenda, conforme o contrato social (Anexo V), nota-se que o objeto social da empresa é compra e venda de veículos usados próprios (Venda de mercadorias) e de terceiros (Intermediação). Ou seja, a diferença de tributação entre ambas está na base de cálculo do imposto. Que, nos veículos comprados para revenda, é a diferença entre o valor de compra (nota fiscal de entrada) e o valor de venda (nota fiscal de saída), que são devidamente contabilizadas e recolhido o imposto estadual (ICMS), e sobre esta diferença é aplicado o percentual de 8%, para a apuração do IRPJ, mostrando claramente que caracteriza venda de mercadoria adquirida para revenda, conforme mostra a tabela de percentuais da receita federal (Anexo IV), e nunca intermediação de negócios ou prestação de serviço.*

6. Já a fiscalização, no Relatório da Ação Fiscal (fls. 208 a 212), assim se pronunciou:

*Verifica-se nas DIPJs entregues pelo fiscalizado, na opção de lucro presumido, da utilização de parte significativa das suas receitas com sujeição ao percentual de 8% (tópico 1.3). Estas receitas foram as decorrentes da revenda de veículos, onde a apuração é em virtude da diferença do valor das notas fiscais de saída com as de entrada.*

*[...].*

*Contudo, ao adotar a prática de reconhecer, como receita, apenas a sua margem bruta de compra e venda de veículos usados, o fiscalizado deverá se sujeitar ao artigo 5º da Lei 9.716/98:*

*[...].*

*Assim, ao considerar, como receita, a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição de determinado veículo, o fiscalizado passa a ter suas operações equiparadas à consignação, mesmo tratamento que se revendesse carro de terceiros (o que se verifica igualmente no caso concreto, onde o fiscalizado sujeita parcela menor das suas receitas ao percentual de 32%). Neste caso, a consignação tem os efeitos práticos de um serviço prestado a um terceiro, onde a comissão seria a margem de lucro obtida na transação.*

*Por conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na determinação da base de cálculo presumida do Imposto de Renda, nos termos do art. 15, § 1º, III, "a" da Lei nº 9.249/1995, observado o disposto nos arts. 1º, 2º e 25 da Lei nº 9.430/1996, bem como nos arts. 31 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95.*

*[...].*

*Por conseguinte, aplica-se o percentual de 32% na determinação da base de cálculo da CSLL, nos termos do art. 20 da Lei nº 9.249/95, arts. 29 e 30 da Lei nº 9.430/96, e arts. 22 e 29, III, da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, publicada no DOU de 31/05/2003.*

7. Em sua Impugnação e Recurso, a Recorrente se manifestou no seguinte sentido (fls. 237 e 323):

*A Lei nº 9.716/98 não alterou os percentuais de apuração do lucro presumido ou da base de cálculo da CSLL estabelecidos na Lei nº 9.249/95, razão pela qual, nas operações de compra e venda de veículos usados, praticadas pelo Impugnante, por serem atos de comércio, ainda que equiparadas à consignação mercantil, os percentuais aplicáveis são de 8% e 12%, respectivamente.*

8. A Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, possibilita, aos contribuintes optantes pelo lucro presumido, escolher uma dentre duas situações possíveis: ser tributado pela **regra geral**, correspondendo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL a 8% e a 12%, respectivamente, da receita bruta ou, pela **regra diferenciada**, de equiparação às operações de consignação, correspondendo a base de cálculo a 32% da diferença entre os valores de venda e de compra.

9. Ora, não é possível **confundir** as duas regras, pretendendo delas extrair apenas o melhor, instituindo um **regime tributário misto**, como intentou fazer a Recorrente: ou a base de cálculo é **menor** e o percentual de presunção é necessariamente **maior** ou, então, a base de cálculo é **maior** e o percentual de presunção é consequentemente **menor**.

10. O que não se pode admitir é que a receita da Recorrente seja tratada como de **consignação**, mas o percentual de presunção seja o mesmo aplicável às **atividades comerciais em geral**.

11. Não por outro motivo trata-se de uma **opção**, que deve ser adotada pelos sujeitos passivos somente quando, da comparação entre as duas regras, **geral e diferenciada**, esta última lhes for mais favorável.

12. Como constou do Acórdão CSRF nº 9101-00.017, de 09/03/2009, da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

*Entender-se em sentido contrário seria admitir vantagem desmedida ao contribuinte, qual seja: para efeito de apuração da base de cálculo a partir da qual se calcularia o lucro, tomar-se-ia como certo o valor da diferença entre a venda e a compra dos veículos usados (e não o total da venda), tal como ocorre nas consignações; mas, para efeito de alíquota, adotar-se-ia o percentual de 8% (e não o de 32%), tal como se [se] tratasse de uma mera operação de venda e compra, o que não se pode razoavelmente admitir.*

13. Por outro lado, como bem consignado no Acórdão nº 1101-00.041, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção, na assentada de 12/05/2009:

*A equiparação determinada pelo artigo 5º da Lei 9.716/1998 traz implicações no aspecto quantitativo das hipóteses de incidência dos tributos incidentes sobre o faturamento da empresa.*

*Assim, tendo em vista que a consignação é tributada com alíquota de 32% para determinação da base de cálculo, a tributação a ela equiparada também terá a mesma alíquota aplicada.*

*Não pode querer o contribuinte equiparar a receita da compra e venda de carros à consignação e não equiparar a alíquota a ela (receita), pois a equiparação é total e atinge todos os critérios da norma tributária.*

14. Com relação ao Acórdão nº 108-08.865, de 25 de maio de 2006, citado pela Recorrente em defesa de seu entendimento, cumpre esclarecer que este foi **reformado** pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), pelo Acórdão nº 9101-00.017, de 09/03/2009, unânime, já acima citado, cuja ementa é a seguinte:

*IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS – Nos termos do art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, as pessoas jurídicas que tenham como objeto social 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. [...]. Fazendo o contribuinte a opção pela tributação nos moldes da Lei nº 9.716, de 1998, embora tenha praticado operação de venda e compra (sujeita, a priori, à alíquota de 8%), tal evento deverá ser tratado, para efeitos tributários, como consignação e, portanto, sujeito à alíquota de 32% para a apuração do lucro a ser tributado.*

15. Colaciono, ainda, outros precedentes da CSRF, todos unânimes:

Acórdão nº 01-05.846, Sessão de 15/04/2008:

*VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. PERCENTUAL APLICÁVEL DE 32%.*

*A Lei nº 9716/98 permite que a pessoa jurídica, cujo objeto social seja a compra e venda de veículos, opte por equiparar suas operações de venda de veículos usados às operações de consignação. Feita a opção pelo sujeito passivo, ao apurar a base de cálculo presumida da CSLL a partir da diferença entre os valores de venda e de compra dos veículos usados, é devida a aplicação do percentual de trinta e dois por cento para a apuração da base de cálculo presumida em cumprimento ao disposto no art. 22 da Lei nº 10.684/2003, c/c o inciso III, parágrafo 1º do art. 15 da Lei nº 9249/95, uma vez que a operação de consignação tem natureza de prestação de serviço.*

Acórdão nº 9101-00.193, Sessão de 16/06/2009:

*IRPJ - REVENDA DE VEÍCULOS USADOS - LEI 9716/98 - OPÇÃO DE EQUIPARAÇÃO À VENDA POR CONSIGNAÇÃO - EFEITOS FISCAIS - O contribuinte que exerce a revenda de veículos usados tem a opção de equiparar sua atividade à operação de consignação, para fins de tributação, caso em que apenas o resultado auferido na operação será considerado para a determinação da base presumida do IRPJ. A opção, que tem fundamento na Lei nº 9.716/98, contudo, submete o contribuinte a todas as normas tributárias previstas para a atividade de consignação, não só para fins de determinação da receita tributável, mas também para a apuração do coeficiente aplicável para a atividade, que, no caso, deixaria de ser o coeficiente de 8% aplicável para a atividade de venda de bens, para ser o de 32% previsto para a prestação de serviços em geral, conforme determina o art. 223 do RIR/99.*

16. Menciono que, acompanhando a remansosa jurisprudência deste Conselho com relação à matéria em questão, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta 1ª Seção, na assentada de 18/11/2011, assim decidiu, à unanimidade, em processo envolvendo a mesma Recorrente, relativo ao ano-calendário de 2003 (Acórdão nº 1202-00.607):

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*Ementa: OPERAÇÕES COM VENDAS DE VEÍCULOS USADOS. TRIBUTAÇÃO ASSEMELHADA ÀS OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. LUCRO PRESUMIDO. PERCENTUAL APLICÁVEL.*

*A Lei nº 9.716, de 1998, estipulou a tributação diferenciada das operações de venda de veículos usados e estabeleceu o mesmo regime fiscal aplicável às operações de “consignação”. Permitiu, dessa forma, que se considerasse, como receita bruta,*

---

*apenas a diferença entre o valor da venda e o da compra do veículo usado, descaracterizando-a como operação mercantil. Nessa hipótese, o percentual de apuração do lucro presumido é de 32%.*

17. Por fim, com relação ao acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com entendimento favorável à ora Recorrente, apresentado nos memoriais durante a sessão de julgamento, observo que não foi prolatado na Sistemática de Recursos Repetitivos, motivo pelo qual o entendimento ali expendido não vincula este Colegiado.

#### **Demais exigências**

18. Ressalvados os casos especiais, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que inexistem fatos ou argumentos novos a ensejar conclusões diversas.

#### **Conclusão**

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Sérgio Rodrigues Mendes