

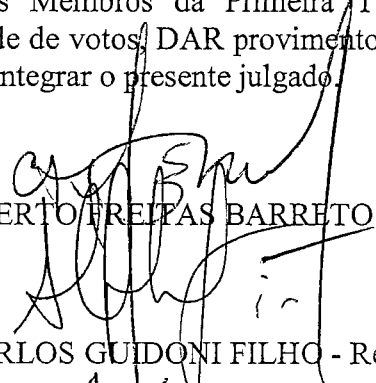
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

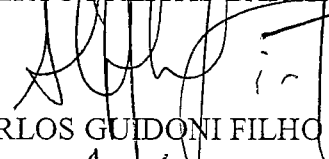
Processo n° 13603.000610/2004-06
Recurso n° 108-145.301 Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-00.017 – 1ª Turma
Sessão de 09 de março de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COELHO E COUTINHO LTDA.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS - Nos termos do art. 5º da Lei n. 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. Referido dispositivo não traz qualquer menção (*rectius*, restrição) às empresas que apuram o IRPJ pela modalidade do lucro real ou lucro presumido. Fazendo o contribuinte a opção pela tributação nos moldes da Lei n. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator

Formalizado em: 08/02/2010

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Marcos Vinicius Neder de Lima, José Carlos Passuello, Antonio Praga, Adriana Gomes Rego, Nelson Lósso Filho, Valmir Sandri

(Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vive-Presidente Substituto). Ausente, justificadamente a Conselheira Karem Jureidini Dias.

Relatório

Com base no permissivo do art. 32, II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC) e art. 5º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF) aprovados pela Portaria MF nº 55/1998 (correspondentes aos atuais art. 56, II do RICC e art. 7º, II do RICSRF, aprovados pela Portaria MF nº 147/2007), a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

“PAF – A operação de compra e venda de veículos é operação comercial não se confundindo com prestação de serviços.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO – COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS – (art.519 RIR/1999) – A base de cálculo do imposto e adicional, 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 artigo 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei 9249/1995, art.15 e Lei 9430, de 1996, art.1º e 25 e inciso I).

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - BASE DE CÁLCULO – PERCENTUAL APLICÁVEL ÀS EMPRESAS REVENDEDORA DE VEÍCULOS NO ANO CALENDÁRIO DE 1998 - ESTIMATIVAS – A permissão havida na INSRF 152/1998, quando em seu artigo 2º, definiu que “ o valor a ser computado na determinação mensal das bases de cálculo dos tributos seria apurado segundo o regime aplicado às operações de consignação, para efeito do IRPJ e a CSLL, fez expressa referência que seria nos casos dos recolhimentos por estimativa. Quanto ao resultado do período não alterou a legislação de regência da matéria, mesmo porque o item V do artigo 14 da Lei 9718/1998 ratificou a obrigatoriedade de apuração do lucro real para as empresas que tivessem efetuado pagamento mensal por estimativa, no período, na forma do artigo 2º da Lei 9430/1996.

PAF – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – ERRO NA BASE DE CÁLCULO – Presentes os pressupostos de ocorrência do fato imponible o ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando-o com a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Infirmada, face ao erro em sua quantificação não prospera o lançamento.

Recurso provido.”

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:



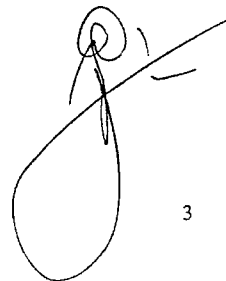
“Tratam os autos de lançamento para o imposto de renda pessoa jurídica, fls. 03/15, no valor de R\$ 948.521,65 (principal) além das cominações legais. Como causa de lançar apontou o autuante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a diferença entre o preço de compra e venda de veículos usados, no cálculo do imposto devido nos trimestres dos anos calendário de 1999 a 2003, quando o correto seria 32%. A infração se fez aos arts. 518 e 519 do RIR/1999, 15, § 1º, inciso III, alínea “a” da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos arts. 1º, 2º e 25 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem como os arts. 31, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, Lei nº 9.716, 26 de novembro de 1998, e art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998.

Impugnação de fls. 2088/2099, anexos de fls. 2100/2108, em apertada síntese, informou que dentre outras atividades praticaria a compra e venda de veículos usados, cujas operações, para efeito de tributação, seriam equiparadas às de consignação, (conforme no artigo 5º, parágrafo único, da Lei nº 9.716, de 28 de novembro de 1.998). Para determinar a base de cálculo do lucro presumido, aplicou o percentual de 8%, nos termos do caput do artigo 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1.995, sobre a diferença entre o valor total de aquisição e o total auferido pela venda dos veículos.

Discorda da orientação contida no Parecer COSIT nº 45, de 2003, utilizado como fundamento para a lavratura do Auto de Infração, uma vez que a adoção do percentual de 32% (trinta e dois por cento) deveria se destinar às pessoas jurídicas que se dedicam à prestação de serviços em geral, não cabendo a extensão para a atividade de vendas em consignação. Embora o Parecer admita semelhanças entre os contratos denominados “Contrato Estimatório” e “Contrato de Comissão” (hoje previstos nos artigos 534 a 537 e 693 a 709 do Código Civil Brasileiro), a lei distinguiu as partes contratantes como sendo Consignante e Consignatário, no caso do primeiro, e Comitente e Comissário, no do segundo.

Salienta também que “embora somente hoje os contratos se encontrem tipificados em lei, há tempos vêm sendo usados largamente no comércio e na indústria, gerando efeitos tributários diferentes.”

Fez a distinção entre os dois tipos de contratos, à luz do Código Civil, transcrevendo os artigos 534 a 537 (Do Contrato Estimatório) e os artigos 693 a 709, do mesmo Código (Da Comissão), comparando-os à conclusão do Parecer COSIT nº 45, de 2003, na parte relacionada ao disposto no art. 15, parágrafo único, da Lei nº 9.716, de 1998. Dito Parecer considerou que a operação de consignação referida em tal dispositivo legal se identificaria com o contrato de comissão e, como tal, a receita auferida pelo comissário. Sendo assim, a diferença entre o custo de aquisição e o valor da venda, por equivaler à comissão que o remunera, importaria em receita de



prestação de serviços sujeita ao índice percentual de 32% (trinta e dois por cento), previsto para apuração do lucro presumido. Diz também que o mesmo Parecer traz em seu bojo diversas opiniões de renomados doutrinadores definindo o Contrato Estimatório e o Contrato de Comissão, transcrevendo em sua petição a parte relacionada à análise da Lei nº 187, de 15 de janeiro de 1.936. Desta parte, concluiu que o contrato que mais se assemelharia à operação de consignação referida no artigo 5º da Lei nº 9.716/98 seria o contrato estimatório. Com o intuito de reforçar essa sua conclusão, diz que as operações praticadas pelo sujeito passivo são duas, compras e vendas: uma do seu fornecedor e outra ao seu cliente. Assim sendo, restaria evidente que a equiparação feita pela lei é ao contrato estimatório e não ao contrato de comissão, conforme pretendem as conclusões equivocadas do Parecer Cosit 45/2003

A pretensão do parecer ofenderia a lógica e inteligência do legislador, pois a legislação tributária antes da edição da Lei nº 9.716, de 1998, já havia equiparado operações de consignação a duas compras e vendas, atribuindo-lhes efeitos tributários vinculados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (Ajuste SINIEF nº 02/93, publicado no Diário Oficial da União de 17 de dezembro de 1.993), quais sejam: a)- a emissão de duas notas fiscais: uma do consignante ao consignatário, como natureza da operação VENDA; e outra, do consignatário ao terceiro-comprador, como natureza da operação VENDA DE MERCADORIA RECEBIDA EM CONSIGNAÇÃO; b)- quando da remessa do bem em consignação, o consignante emite uma nota fiscal, pelo preço entre as partes ajustado, relativa à venda entre eles que irá ser realizada, e; c) - prevê a incidência do ICMS em ambas as compras e vendas e, como se sabe, havendo incidência do ICMS afasta-se a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, para concluir que o contrato em questão é o Contrato Estimatório e não Contrato de Comissão.

O ajuste SINIEF é norma complementar das leis, conforme art. 100 do Código Tributário Nacional, e suas determinações têm por objetivo principal a harmonização e padronização de normas tributárias, conforme estabelecido no art. 10 do Regimento do CONFAZ, do qual faz parte o Ministério da Fazenda.

A decisão nº 7885, de 24/02/2005, da 4ª Turma de Julgamento da DRJ de Belo Horizonte MG, às fls. 2.110/2117, julgou procedente o lançamento, com a seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003.

Ementa: LUCRO PRESUMIDO. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO.

Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores,

considera-se receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo. Sobre essa receita bruta, auferida no período de apuração, aplica-se o percentual de trinta e dois por cento (32%), previsto para as atividades de prestação de serviços em geral.

Lançamento Procedente.”

Referindo-se a causa de lançar destacou o equívoco da Contribuinte por ter aplicado incorretamente o percentual de 8% (oito por cento) sobre a base de cálculo do lucro presumido, na atividade de compra e venda de veículos usados, quando este percentual deveria equivaler a 32% (trinta e dois por cento), a teor do comando estabelecido pelo art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”, da Lei nº 9.249, de 1995, que assim estabelece:

“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:

(...);

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

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

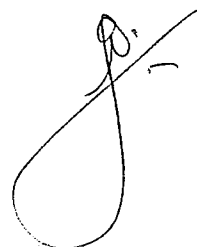
O Contribuinte utilizou, equivocadamente, a faculdade prevista no art. 5º da Lei nº 9.716, de 1998, assim vazado:

“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.”

A INSRF nº 152, de 16 de dezembro de 1998, regulamentando este dispositivo legal, estabeleceu em seu art. 2º que:

“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."

As razões impugnatórias afirmaram que as atividades de venda em consignação não se confundiriam com aquelas de prestação de serviços em geral, como entendeu a fiscalização, confrontando o entendimento firmado pelo Parecer COSIT nº 45, de 2003, da SRF, fls. 79/83, sob alegação de nele haver o reconhecimento de certas semelhanças entre os contratos denominados "Contrato Estimatório" e "Contrato de Comissão" (hoje previstos nos artigos 534 a 537 e 693 a 709 do Código Civil Brasileiro).

Todavia os fundamentos do Parecer tomaram por base a definição dos elementos que caracterizariam os fatos impositivos do IRPJ, distintos segundo a natureza jurídica de cada denominação contratual citada naquela peça. No contrato estimatório, a COSIT evidenciou, no ato referido, que, embora a doutrina o trate ora como contrato de compra e venda sob condição suspensiva, ora como sujeito à condição resolutória, ambos tratamentos importariam em tributação na data da efetivação da venda pelo consignatário. Porque, tanto o momento do implemento da condição suspensiva, quanto o momento da prática do ato ou da celebração do negócio (condição resolutória), coincidem com a data da conclusão da operação de venda do automóvel usado. Por isso a lógica acerca da impossibilidade de se considerar que a Lei nº 9.716, de 1998, tenha equiparado, para efeitos tributários, as operações de venda de veículos usados com esse tipo contratual, equivalendo dizer que seria equiparar uma operação de venda a outra operação de venda, de preços idênticos, sem quaisquer efeitos sobre as bases cálculo e o momento da ocorrência do fato impositivo dos tributos incidentes.

Quanto ao contrato de comissão transcreveu o entendimento do Parecer nº 45, de 2003, itens:

"39. A equiparação das operações de venda de veículos usados às operações de consignação por comissão, ou simplesmente de comissão, teria, no âmbito do Direito Tributário, implicações no aspecto material das hipóteses de incidência dos tributos e contribuições federais incidentes sobre o faturamento ou sobre bases estimadas, presumidas ou arbitradas. Isto porque a equiparação implicaria em considerar-se como receita do

revendedor de carros não a integralidade da sua receita de venda, mas o que seria a receita do comissário (a quem aquele se equipara), que nada mais é do que a comissão pelos serviços prestados. Entretanto, numa operação de compra e venda (atividade do objeto social das pessoas jurídicas em comento), não se dispõe de um valor de comissão, mas sim de receita de vendas e de custo de aquisição. Assim sendo, a única forma de viabilizar tal equiparação seria considerar que a diferença entre o valor da receita de venda e o valor do custo de aquisição do veículo equivale ao valor da comissão recebida na operação de consignação por comissão. E se pode concluir que foi este o sentido do vocábulo consignação utilizado pelo legislador ao tratar da equiparação ora em análise."

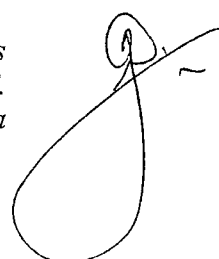
A vinculação pretendida pela recorrente quando evocou a própria legislação tributária anteriormente à edição da Lei nº 9.716, de 1998, onde já havia equiparado operações de consignação a duas compras e vendas, atribuindo-lhes efeitos tributários vinculados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços não se faria nos moldes ali pretendidos, tomando por base o Ajuste SINIEF 02/03, fls. 2094/2096.

Mas os termos desse Ajuste, transcritos naquela peça, não traria nenhuma equiparação explícita na forma levantada na defesa. A exigência da emissão da nota de venda por parte do consignante (Cláusula terceira, inciso II, letra "a") deveria se seguir da expressão "Simples faturamento de mercadoria em consignação (...)", não gerando, portanto, nenhum débito de ICMS (parágrafo único da Cláusula terceira).

Ademais, o Parecer 45/2003 salientou que a Lei nº 9.716, de 1998 ao facultar a equiparação em comento, não infringiu o disposto nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN. O art. 109 do CTN, determina que a lei tributária, ao se referir a um instituto do Direito Privado, deverá considerar o conceito do instituto como ele vigora e é conhecido no Direito Privado, mas os efeitos tributários desse instituto se regem pelo Direito Público. Por sua vez o art. 110, harmonizou-se o 109 preservando as competências tributárias, que são matéria constitucional.

Por isto correto o procedimento fiscal que determinou a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro presumido, nas operações de revenda de veículos automotores usados, no percentual de 32% sobre a receita bruta que, no caso ora analisado, corresponde à diferença entre o valor do bem alienado e seu custo de aquisição (§§ 1º e 2º do art. 2º da IN SRF nº 152, de 1998), conforme demonstrado nos autos às fls. 22/57.

Recurso interposto às fls. 2.122/2128 replicou os argumentos das razões impugnatórias reclamando da conclusão do juízo de 1º. Grau. Pediu considerar as razões de impugnação, chamando a atenção para ensino de Rubens Gomes de Souza sobre a matéria



Fez digressão sobre as posições transcritas no parecer, e sobre Rubens Gomes de Souza, dizendo que sua lição ensina que a avença referida na primeira parte remete ao contrato de comissão, típica da prestação de serviços, incidindo o IVC apenas uma vez sobre a venda feita a terceiro comprador, por intermédio do comissário e, embora não diga o mestre, O ISS sobre o valor da remuneração obtida.

Na segunda parte, as notas da avença remetem aos termos do contrato estimatório, pois duas vendas são realizadas: uma do consignante ao consignatário e outra deste ao terceiro comprador, incidindo duas vezes o IVC. Já aquela época a doutrina equiparava as operações de consignação a duas compra e venda com duas incidências, como tal hoje o considera o ICMS.

Transcreveu da decisão o seguinte texto:

“A autuada lembra que a própria legislação tributária anteriormente à edição da Lei nº 9.716, de 1998, já havia equiparado operações de consignação a duas compras e vendas, atribuindo-lhes efeitos tributários vinculados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Para tanto, transcreve o Ajuste SINIEF 02/03, fls. 2094/2096.

Entretanto, da análise dos termos desse Ajuste, transcritos em sua petição, verifica-se que, além de não se vislumbrar nenhuma equiparação explícita na forma lembrada pela defesa, a exigência de emissão da nota de venda por parte do consignante (Cláusula terceira, inciso II, letra “a”) deve ser seguida da expressão “Simples faturamento de mercadoria em consignação (...)”, não gerando, pois, nenhum débito de ICMS (parágrafo único da Cláusula terceira).”

Mas a decisão traria equívocos:

a) a alínea a, II da cláusula 3ª do ajuste é clara ao estabelecer que a operação entre consignante e consignatário é de venda. Embora a palavra “venda” venha seguida da expressão “simples faturamento de mercadorias em consignação...” não desnatura a natureza da operação-venda, clara, no ajuste.

b) o equívoco de que na operação de venda entre consignante/consignatário não incide ICMS a vista do contido no § único da cláusula 3ª do Ajuste. A obrigação do débito e destaque do ICMS vem estabelecido no inciso I, b, cláusula 1ª, permitindo, inclusive, o crédito do imposto pelo consignatário, conforme estabelecido no inciso II da mesma cláusula 1ª. (Transcreveu).

A matéria já seria do conhecimento deste Conselho conforme se veria no Ac. 107.06.945, do qual reproduziu, do voto condutor, o item II.2, conceitos de consignação e intermediação, o que mostrava o equívoco do Parecer Cosit 45/2003, em considerar como prestação de serviços a equiparação de consignação feita pela lei 9716/98, aplicando o percentual de 32% e não a previsão do caput do art. 15 da Lei 9249/95, 8%.

Arrolamento de bens conforme despacho de fls. 222.

É o Relatório."

No que interessa a esta instância recursal, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário da Interessada por entender que o lançamento originário estava viciado por erro na base de cálculo.

Entendeu a Câmara *a quo* que o tratamento tributário diferenciado conferido pela Lei nº 9.716/1998 aos contribuintes que tenham por objeto social declarado em seus atos constitutivos a compra e venda de veículos automotores somente se aplicaria aos contribuintes optantes pelo lucro real, uma vez que a Instrução Normativa nº 152/1998, que regulamentou o referido regime tributário diferenciado, faz referência unicamente à determinação da base de cálculo do imposto para efeitos de recolhimento mensal por estimativa. Lembrou-se, no particular, que o art. 14 da Lei nº 9.718/1998 determina que o contribuinte que tenha efetuado pagamento mensal do imposto por estimativa está obrigado à apuração do lucro real.

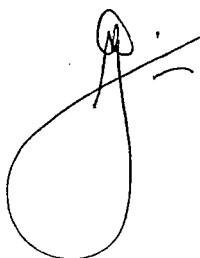
Tendo o lançamento originário adotado lucro presumido de 32% sobre a diferença entre o valor da nota fiscal de venda e o valor da nota fiscal de compra dos veículos vendidos pela Interessada, a Câmara *a quo* decidiu por sua improcedência.

Irresignada, sustenta a Fazenda Nacional, com fundamento em precedente da extinta 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que o regime tributário diferenciado do artigo 5º da Lei nº 9.716/1998 se aplica tanto aos contribuintes optantes pelo lucro real quanto ao optantes pelo lucro presumido, e que, em se tratando de contribuinte optante pelo lucro presumido, a referida lei possibilita ao contribuinte escolher uma dentre duas situações possíveis: ser tributado pela regra geral, correspondendo a base de cálculo do imposto de renda a 8% da receita bruta ou, pela regra diferenciada, correspondendo a base de cálculo à 32% da diferença entre os valores de venda e de compra.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 108-036/2007 (fls. 2.169)), ante a configuração da alegada divergência jurisprudencial.

Cientificada pessoalmente em 12.04.2007 (fl. 2.176, verso), a Recorrida não apresentou contra-razões.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop with a smaller loop at the top, followed by a horizontal stroke.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso especial atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Cinge-se a questão discutida nos autos em saber se as empresas que tenham por objeto social a venda e compra de veículos usados e que apurem seu IRPJ pela forma do lucro presumido podem equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, nos termos do permissivo contido no art. 5º da Lei n. 9.716, de 1998. Em caso afirmativo, discutir-se-ia qual seria o percentual (de lucro presumido) a ser aplicado à hipótese (se 32%, conforme afirmado pela Fiscalização nos lançamentos ou se 8%, tal como procedido pelo contribuinte).

Entendeu o acórdão recorrido que as empresas que apuram o IRPJ pela modalidade do lucro presumido – ainda quando tenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores - não poderiam equiparar (para efeitos tributários) as operações de venda e compra de veículos usados às operações de consignação, porquanto tal equiparação apenas seria permitida às empresas que apuram o IRPJ pelo lucro real (a teor da IN n. 152, de 1998 (art. 2º)). Daí concluir o acórdão que *“procedeu de forma incorreta tanto a recorrente quanto o autuante. A recorrente porque, uma vez optando por apurar seus resultados na sistemática do lucro presumido, não poderia mudar o conceito da sua base de cálculo – receita bruta, conforme a legislação de regência (arts. 518 e 519 do RIR/19999, 15, §1º, inciso III, alínea “a” da Lei n. 9.249, de 26.12.1995, observado o disposto nos arts. 1º, 2º e 25 da Lei n. 9.430, de 27.12.1996, bem como os arts. 31, 32, 34 e 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995). (...) embora haja equívoco por parte da recorrente, quando recolheu apenas 8% sobre o valor da diferença entre o preço de compra e o preço de venda (sistemática cabível no cálculo do lucro real), o autuante também se equivocou ao dizer que a base estaria correta mais a alíquota aplicável não, devendo ser cobrada a diferença de 8 para 32%, pois a natureza da receita seria a prestação de serviços. A operação foi de compra e venda de veículos e, portanto, a alíquota aplicável seria de 8% incidente sobre a receita bruta e não sobre parte dela”*.

Permito-me divergir do entendimento do acórdão recorrido.

Nos termos do art. 5º da Lei n. 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. Referido dispositivo não traz qualquer menção (*rectius*, restrição) às empresas que apuram o IRPJ pela modalidade do lucro real ou lucro presumido. *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.

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.

Irrelevantes as disposições do art. 1º da Instrução Normativa n. 152/1998 quando pretendem criar restrição não prevista na legislação “regulamentada”.

Conforme me manifestei em oportunidades anteriores, tenho assente que os atos regulamentares devem estar sempre subordinados à lei a que se referem. Não podem estabelecer prescrições contra a lei, nem inovar o texto legal regulamentado. Devem ser *intra legem* e *secundum legem*, em observância aos princípios da tripartição de poderes, isonomia, segurança jurídica e legalidade recepcionados pela atual Constituição Federal (CF-88, art. 2º e 5º, I e II). Conforme lição do Prof. CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO “*é, pois, à lei, e não ao regulamento [Decreto], que compete indicar as condições de aquisição ou restrição de direito. Ao regulamento só pode assistir, à vista das condições preestabelecidas, a especificação delas.*”¹

O citado Professor é ainda enfático ao afirmar que “se o regulamento não pode criar direitos ou restrições à liberdade, propriedade e atividades dos indivíduos que já não estejam estabelecidos e restringidos na lei, **menos ainda poderão fazê-lo instruções, portarias ou resoluções.** Se o regulamento não pode ser instrumento para regular matéria que, por ser legislativa, é insuscetível de delegação, **menos ainda poderão fazê-lo atos de estirpe inferior, quais instruções, portarias ou resoluções.** Se o Chefe do Poder Executivo não pode assenhorar-se de funções legislativas nem recebê-las para isso por complacência irregular do Poder Legislativo, menos ainda poderão outros órgãos ou entidades da Administração direta ou indireta.”²

No caso dos autos, parece-me equivocado, *data vênia*, estabelecer que as empresas que apurem seu IRPJ pela forma do lucro presumido não possam equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, apenas pelo fato de haver instrução normativa que, a pretexto de regulamentar o texto legal, o inova e o restringe.

Diferentemente do acórdão recorrido, não consigo enxergar qualquer lógica no procedimento pretensamente normatizado pela instrução normativa. Quisesse o legislador ordinário restringir a hipótese descrita na Lei n. 9.716/98 aos contribuintes que apuram IRPJ pelo regime do lucro real, ele o teria feito expressamente. De outra parte, se assim fosse (houvesse restrição à apuração pelo lucro presumido), não haveria qualquer sentido na inclusão das contribuições ao PIS e da COFINS no mesmo dispositivo regulamentar (visto que tais contribuições eram recolhidas à época de forma idêntica por ambos os contribuintes).

Diga-se, ainda, que a própria Receita Federal do Brasil já se manifestou em algumas oportunidades sobre a legitimidade de empresas que apuram IRPJ pela modalidade do lucro presumido equipararem, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, nos termos do permissivo contido no art. 5º da Lei n. 9.716, de 1998. *Verbis*:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ.

¹ *In Curso de Direito Administrativo*, 16ª edição, Malheiros, p. 337, grifamos.

² *In Curso de Direito Administrativo*, 16ª edição, Malheiros, p. 337, grifamos.



Ementa : LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO.

Na determinação da base de cálculo presumida do Imposto de Renda, devido pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo.

Na determinação da base de cálculo presumida, aplica-se, sobre a receita bruta definida nos termos acima, auferida no período de apuração, o percentual de 32% (trinta e dois por cento).

As pessoas jurídicas, objeto da equiparação, cuja receita bruta anual, calculada nos termos acima, seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), determinarão a base de cálculo presumida do Imposto de Renda mediante a aplicação do percentual de 16% (dezesesseis por cento) sobre a receita bruta, auferida no período de apuração, desde que cumpridos todos os requisitos previstos na legislação tributária.

Dispositivos Legais: Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, artigo 5o; Instrução Normativa SRF no 152, de 16 de dezembro de 1998, artigos 1o e 2o; Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, artigos 31, 32, 34 e 35; Lei no 9.065, de 20 de junho de 1995; Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigos 15 e 16; Lei no 9.250, de 26 de dezembro de 1995, artigo 40; Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 1o, 2o, 25 e 27; Instrução Normativa SRF n.º 93, de 1997, artigo 3.º, §§ 1.º e 2.º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
LUCRO PRESUMIDO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO.

Ementa: Na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, e que tenham optado pelo pagamento mensal do Imposto de Renda com base no lucro presumido, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo.

Na determinação da referida base de cálculo, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, definida nos termos acima, auferida nos períodos de apuração ocorridos até 30 de agosto de 2003; para os períodos ocorridos a partir de 1o de setembro de 2003, o percentual passa a ser de 32% (trinta e dois por cento).

Dispositivos Legais: Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998, artigo 5o; Instrução Normativa SRF no 152, de 16 de dezembro de 1998, artigos 1o e 2o; Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 20; Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996,

artigos 29 e 30; Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, artigos 22 e 29, III

CLÁUDIO FERREIRA VALLADÃO - Chefe da Divisão.”
(Processo de Consulta nº 334/2008, Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF – 8ª RF – data da publicação 08.10.2008 - grifos nossos)

No mesmo sentido:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.

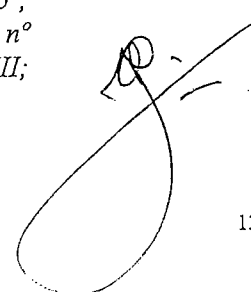
Ementa : LUCRO PRESUMIDO. REVENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO DE CONSIGNAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ALÍQUOTA. Para a determinação da base de cálculo do imposto de renda, pelo lucro presumido, aplica-se o percentual de 32% sobre a diferença apurada entre o preço de venda do veículo usado e o respectivo custo de aquisição. Dispositivos Legais: Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, (RIR) art. 519, § 1º, inciso III, b; IN SRF nº 152/98, de 16 de dezembro de 1998, arts. 1º e 2º. ADALTO LACERDA DA SILVA – Superintendente” (Processo de Consulta nº 21/2001, Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF – 5ª RF – data da publicação 31.10.2001 - grifos nossos)

No mesmo sentido:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ementa: COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS.

Na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, e que tenham optado pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo. Na determinação da base de cálculo, aplica-se o percentual de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta, auferida nos períodos de apuração ocorridos até 30 de agosto de 2003. Para os períodos de apuração ocorridos a partir de 1º de setembro de 2003, o percentual passa a ser de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta, definida nos termos acima, auferida no período de apuração.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei nº 10.684, de 2003, arts. 22 e 29, III; IN SRF 390, de 30.01.2004.



Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. Na determinação da base de cálculo presumida do imposto devido pelas pessoas jurídicas que tenham como ~~objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e~~ venda de veículos automotores, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do citado veículo. Na determinação da base de cálculo presumida do IRPJ, aplica-se, sobre a receita bruta definida nos termos acima, auferida no período de apuração, o percentual de 32% (trinta e dois por cento).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 20." (Processo de Consulta n. 02/2007, Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/6ª RF, DJU – 08.06.2007 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

"(...). Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO.

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 das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será apurado segundo o regime aplicável às operações de consignação. Na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pelas pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e a venda de veículos automotores e que tenham optado pelo pagamento mensal do Imposto de Renda com base em estimativa ou pelo regime de tributação com base no lucro presumido, a receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, será a mesma das operações de consignação, ou seja, a diferença entre o valor de alienação, constante da nota fiscal de venda e o custo de aquisição do veículo, constante da nota fiscal de entrada. Na determinação das referidas bases de cálculo, aplica-se o percentual de doze por cento sobre a receita bruta, definida nos termos acima, para fatos geradores ocorridos até 31 de agosto de 2003; para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2003, o percentual passa a ser de (32%) trinta e dois por cento.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Lei nº 7.689, de 1988; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57; Lei nº 9.249, de 1995, art. 20; Lei 10.684, de 2003, art. 22 e Instrução Normativa SRF nº 152, de 1998, arts. 2º a 5º.

(...) SÉRGIO MARTINS SILVA - Chefe da Divisão" (Processo de Consulta n. 289/06, Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/7ª RF, DJU – 05.02.2007 – grifos nossos)



No mesmo sentido:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal.

(...) Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. LUCRO PRESUMIDO. COMPRA E VENDA DE VEÍCULOS USADOS. EQUIPARAÇÃO A OPERAÇÕES DE CONSIGNAÇÃO. Para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, devido pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores, considera-se receita bruta das operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados, a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo. Sobre essa receita bruta, auferida no período de apuração, aplica-se o percentual de trinta e dois por cento (32%), previsto para as atividades de prestação de serviços em geral.

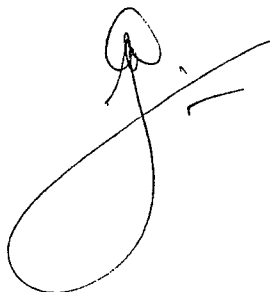
DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.716, de 1998, art. 5º; Lei nº 9.430, de 1996, art. 25; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, III, “a”; IN SRF nº 152, de 1998, arts. 1º e 2º.

VERA LÚCIA RIBEIRO CONDE – Chefe” (Processo de Consulta n. 344/04, Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/10ª RF, DJU – 23.11.2004 – grifos nossos)

Quanto ao percentual a ser aplicado à hipótese dos autos para a apuração do lucro presumido (8% ou 32%), razão assiste à Recorrente.

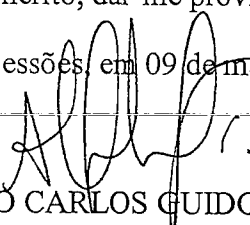
Conforme bem ressaltado nas razões recursais, “a lei estabeleceu uma situação ficta, possibilitando que, se por ela optasse o contribuinte, fossem havidas a compra para revenda e venda de veículos usados como operação de consignação e, assim procedendo, deveria submeter-se à tributação por prestação de serviços” (fls. 2157).

Fazendo o contribuinte a opção pela tributação nos moldes da Lei n. 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. 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 tratasse de uma mera operação de venda e compra, o que não se pode razoavelmente admitir.



Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 09 de março de 2009.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO