



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

Processo nº 10805.901381/2006-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-000.115 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2009
Matéria COFINS - COMPENSAÇÃO
Recorrente AVENIR DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998

CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULO. VENDA DE VEÍCULOS NOVOS.
BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

A Cofins incide sobre o faturamento das empresas, não havendo previsão legal para exclusão, da base de cálculo, do custo dos veículos novos comercializados por concessionárias, operação que não caracteriza venda em consignação. Precedentes do STJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente da 3ª Câmara.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Josefa Maria Coelho Marques (Presidente), José Antônio Franciso (Relator), Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Na condição de relator *ad hoc* neste processo, reproduzo o relatório elaborado pela DRJ Campinas/SP, que muito bem descreve os fatos controvertidos nos autos:

Trata-se de declaração de compensação efetuada pelo sistema PER/Dcomp, tendo por crédito valor recolhido a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins, relativo ao período de apuração de dezembro/1998.

A Delegacia da Receita Federal em Santo André indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações efetuadas, com o seguinte fundamento:

(...) conforme consta no sistema de Fiscalização Eletrônica — Sief rotina Analisar Valores — Pagamento, em detrimento do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 210/02, o crédito pleiteado baseado na Cofins de dezembro/1998 já foi integralmente utilizado na liquidação do seu respectivo débito, não restando do recolhimento em questão nenhum saldo (ft. 06).

Cientificada do despacho da DRF em 22/08/2007 (fl. 14v), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 04/09/2007 (fls. 16/32), na qual alega que:

- uma coisa é o contrato de operação mercantil, caracterizador da sistemática de compra e venda, e outra é o contrato de consignação, no qual não há nenhum desembolso antecipado para compra dos veículos;*
- é concessionária de veículos. Sua relação jurídica com a empresa produtora e concedente é disciplinada pela lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, e subsidiariamente por convenções contratuais. Essa lei determina e garante que os rendimentos auferidos pelas concessionárias é o resultado da diferença entre o valor inicial da empresa concedente e o valor final da venda efetuada pela concessionária, que corresponde à margem de comercialização alcançada nas vendas consumadas, quer ela seja direta ou indireta;*
- no Brasil o único contrato de concessão mercantil que é previsto em lei é a distribuição de veículos automotores. Disso decorre que a interessada opera suas atividades comerciais por conta e ordem de terceiros;*
- havendo qualquer motivo que venha a forçar a interrupção das atividades da empresa concedente, a interessada deixaria de existir como ela é. Ela opera única e exclusivamente para uma concedente. Tanto é assim que a Lei nº 6.729, de 1979, impôs obrigações pecuniárias à concessionária e à concedente, caso alguma delas motive a rescisão contratual vigente, o que denota a clara dependência entre tais empresas;*
- a operação entre concedente e concessionária se dá por intermédio de contrato estimatório, concretizando a caracterização de operação mercantil por conta alheia. No contrato estimatório, a transferência do bem se dá apenas do domínio, ou seja, não há transferência da propriedade. Somente no contrato de compra e venda é que há a transferência da propriedade e do domínio. Assim, a interessada não compra nenhum produto da concedente para a revenda, e sim atua como*

agente intermediário, sendo suas transações reguladas pelo contrato de venda em consignação. Se, por exemplo, a contribuinte não vender o bem consignado, os efeitos são devolutórios, qual seja, devolve o bem ao consignante, e não vende o produto de volta à concedente. É por isso que seu faturamento é formado apenas pela margem de comercialização dos produtos da concedente;

• a redação da Lei nº 9.718, de 1998, ao equiparar o faturamento à receita bruta nada ofendeu o ordenamento jurídico. Quem agiu dolosamente foram os agentes arrecadadores, que quiseram lhe dar um efeito que fugiu do conceito normatizado por ela. A ânsia fiscal formou uma interpretação totalmente extensiva. Com efeito, a lei nº 9.718, de 1998, ao alterar o entendimento de receita bruta, conforme prescrito em seu art. 30, § 1º, não inseriu na base de cálculo do PIS e da Cofins o rendimento de terceiro quando uma pessoa jurídica atua por conta desta;

• apesar de hodiernamente as vendas de veículos automotores serem tributadas para o PIS e para a Cofins pelo regime monofásico, somente se pode admitir o alargamento da base de cálculo para essas contribuições com a inclusão da receita de terceiros a partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, e da Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003.

Ao final, a contribuinte ainda cita jurisprudência administrativa para reforçar seu entendimento e solicita que sejam homologadas as compensações efetuadas..

A decisão da DRJ Campinas/SP que indeferiu a solicitação restou ementada da seguinte forma:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO

DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998

**EMPRESAS CONCESSIONÁRIAS DE MARCAS
AUTOMOTIVAS. NATUREZA DA OPERAÇÃO.**

O negócio jurídico que se aperfeiçoa entre a montadora e sua concessionária, nos termos da legislação de regência, tem natureza jurídica de compra e venda mercantil.

Compensação não Homologada

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu o reconhecimento do direito creditório, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Hércio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

Considerando o teor da decisão constante da ata de julgamento, encaminho o presente voto, na condição de relator *ad hoc*, no mesmo sentido do voto condutor do acórdão nº 3302.00.116, exarado na mesma data do presente e pela mesma turma julgadora, tratando do mesmo contribuinte e da mesma matéria controvertida nestes autos, salvo em relação à contribuição (neste processo Cofins e no outro PIS):

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

A respeito da matéria em discussão no recurso, a antiga 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes manifestou-se por várias vezes, seguindo o entendimento de que a operação praticada pelas concessionárias é típica de revenda de veículos, incidindo a contribuição sobre o valor total da operação, adotando o entendimento Consagrado da 2ª Câmara.

Portanto, adoto os argumentos do ilustre Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, transcrevendo parte do voto trazido no Acórdão d. 202-14.971, ao ensejo do julgamento do Recurso nº 121.787, nos seguintes termos:

Inicialmente, cumpre traçar alguns pensamentos acerca da natureza da relação jurídica existente entre a Concessionária e o Fabricante, mormente os ditames da Lei nº 6.729/79, modificada pela Lei nº 8.132/90.

Em que pesem as diversas definições jurídicas acerca do instituto da consignação, utilizaremos a novel descrição constante na Lei nº 10.406/2002 — Código Civil Brasileiro, em seu artigo 534, acerca do "contrato estimatório":

"Art. 534. Pelo contrato estimatório, o consignante entrega bens móveis ao consignatário, que fica autorizado a vendê-los, pagando àquele o preço ajustado, salvo se preferir, no prazo estabelecido, restituir-lhe a coisa consignada."

Ora, em que pese a ausência do contrato firmado entre a Concessionária/Recorrente e o Concedente/Fabricante, esta é a exata descrição da operação levada a efeito pelos mesmos, tendo em vista o artigo 11 da Lei nº 6.279/79:

"Art. 11. O pagamento do preço das mercadorias fornecidas pelo concedente não poderá ser exigido, no todo ou em parte, antes do faturamento, salvo ajuste diverso entre o concedente e sua rede de distribuição.

"Parágrafo único. Se o pagamento da mercadoria preceder a sua saída, esta se dará até o sexto dia subsequente àquele ato."

Logo, pouco importa se o nome atribuído às operações praticadas é distinto de 'venda por consignação', devendo ser efetivamente considerada a realidade material que é, inequivocamente, a entrega de bens, decorrente de um contrato de concessão que visa, antes de qualquer coisa, ter o condão da exclusividade aos bens a serem objeto da venda, sem pagamento contemporâneo à entrega, ocorrendo, por força legal, o pagamento somente após a venda, pelo concessionário. A princípio, parece que se está falando em consignação; entretanto, a Lei nº 9.716/98 prevê hipótese em que ocorre a consignação, entre a concessionária e terceiros. É em seu artigo 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."

Ora, se há disposição legal que trate do tema, é por que a legislação anterior não o fazia. E esta assertiva acompanha o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verá a seguir.

Na prática, não se negue, verifica-se que, após a venda, parte do valor obtido é repassada para a concedente, permanecendo a margem de lucro existente com a concessionária. Entretanto, ao contrário do que dá a entender o Recorrente no decorrer do processo, esta margem de lucro não possui limitação legal alguma, como inclusive prevê o artigo 13 da Lei nº 6.279/79:

"Art. 13. É livre o preço de venda do concessionário ao consumidor, relativamente aos bens e serviços objeto da concessão dela decorrentes. (Redação dada ao caput pela Lei nº 8.132/90)

"§ 1º. Os valores do frete, seguro e outros encargos variáveis de remessa da mercadoria ao concessionário e deste ao respectivo adquirente deverão ser discriminados, individualmente, nos documentos fiscais pertinentes. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.132/90).

"§ 2º. Cabe ao concedente fixar o preço de venda aos concessionários, preservando sua uniformidade e condições de pagamento para toda a rede de distribuição. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.132/90)."

Por tal, nos vemos diante de uma situação no mínimo interessante; o valor de venda é tributado pelo PIS e pela COFINS, à razão de 3,65%; parte desta base de cálculo é repassada ao concedente, que novamente irá tributá-la como receita própria. Verifica-se então o efeito cumulativo das contribuições, que somente veio a ser parcialmente extinto com a

Lei nº 9.718/98, e depois com a Lei nº 10.637/02.

Afirma o Recorrente que sua margem de cálculo seria inferior aos 3,65% cobrados a título da contribuição, logo, estaria ocorrendo tributação de seu patrimônio, o que seria vedado por lei. Não comprova, entretanto, a veracidade de tal alegação, sequer traz aos autos elementos de prova que possam comprovar tal assertiva.

Entretanto, tanto a questão da cumulatividade das contribuições, como aquela relativa à natureza da operação das concessionárias de automóveis já foram objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça, como demonstra o voto abaixo, recentíssimo:

"RECURSO ESPECIAL Nº 417.009 - SC (2002/0022302-5). TRIBUTÁRIO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULO. PIS. COFINS. FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. LC Nº 70/91. LEI Nº 9.718/98.

"1. Recurso Especial contra v. Acórdão segundo o qual 'a ' empresa concessionária de veículo deve recolher a contribuição para o PIS e COFINS na forma da lei, ou seja, sobre a receita bruta e não sobre a margem de lucro'.

"2. A base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento da empresa ou a renda bruta, nos termos do art. 2º, da LC nº 70/91.

"3. De acordo com a Lei nº 9.718/98, tanto o PIS como a COFINS mantiveram o faturamento como sua base de cálculo; no entanto, ampliou-se o conceito (faturamento correspondente à receita bruta). A referida Lei elevou a base de cálculo do PIS e da COFINS e aumentou a alíquota desta última.

"4. Operações realizadas pela recorrente referentes a contratos de compra e venda mercantis (comércio de veículos automotores), e não de compra e venda em consignação.

"5. Inocorrência de 'remessa' ou 'entrega' de bens pelo fabricante a serem alienados pela concessionária, mas, sim, transferência de domínio desses por meio da compra e venda.

6. A recorrente, em momento algum, suportou tributação sobre faturamento em conta alheia, uma vez que, ao realizar operações de compra e venda mercantil, e não de consignação, o faturamento por ela percebido é do valor total da venda, restando devida a cobrança do PIS e da COFINS sobre este valor.

"7. Precedente da Segunda Turma desta Corte Superior.

"8. Recurso não provido.

"VOTO

"O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): A matéria jurídica encartada nos dispositivos legais tido por violados foi devidamente debatida no acórdão recorrido, merecendo, assim, ser conhecido o apelo extremo.

"O voto-condutor do acórdão objurgado encontra-se em perfeita harmonia com o posicionamento deste Relator, pelo que o transcrevo como razão de decidir (fls. 147/150):

(...)

"No mérito, importa referir que o PIS e a COFINS sempre tiveram como base de cálculo o faturamento, desde a edição das leis Complementares 07/70 e 70/91.

"É o que se depreende pela simples leitura, dos artigos destas leis, respectivamente art. 3º (PIS) e art. 2º (COFINS).

"Já a Lei 9.718, de 27.11.1998, introduziu significativas alterações nessas leis complementares.

"Pela nova redação dada, houve ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS e elevação da alíquota desta última.

"Veja-se o texto legal: 'Art. 2º — As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei'.

"Art. 3º — O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

"Par. 1º — entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...)

"Art. 8º — Fica elevada para três por cento alíquota da COFINS.

(...)

"Como se infere do texto da MP nº 1.724, de 29.10.1998, convertida na Lei 9.718, de 27.11.1998, tanto o PIS quanto a COFINS mantiveram o faturamento como sua base de cálculo, contudo, seu conceito foi ampliado (faturamento corresponde a receita bruta).

"A alegação de que não possui a disponibilidade econômica do bem, porquanto não adquire a propriedade plena, não leva à conclusão de que as contribuições sociais devam incidir somente sobre a margem de lucro.

O conceito de propriedade no Direito Civil indica que nem sempre a propriedade é plena, e nem por isso deixa de ser propriedade. Apenas para clarear o conceito de propriedade, já que contestada veementemente pelo autor da ação, analisando o art. 525 do Código Civil, Maria Helena Diniz em seu Código Civil Anotado, p. 401, diz:

" - Propriedade plena. A propriedade será plena quando seu titular pode usar, gozar e dispor do bem de modo absoluto, exclusivo e perpétuo, bem como reivindicá-lo de quem injustamente, o detenha.

"II - Propriedade limitada. A propriedade será limitada quando:

"a) ativer ônus real, ou seja, quando se desmembra um ou alguns de seus poderes, que passa a ser de outra, constituindo-se o direito real sobre coisa alheia. Por exemplo, no usufruto, a propriedade do nu-proprietário é limitado, porque o usufrutuário tem sobre o bem o uso e gozo;

"b) for resolúvel, porque no seu título constitutivo as partes estabelecem uma condição resolutiva ou termo extintivo. E o que se dá no fideicomisso (CC, art. 1.733 e 1.734) com a propriedade do fiduciário e na retrovenda (CC, art. 1.140) com o domínio do comprador'.

"Na atividade da concessionária ocorre duas vendas, uma da montadora para ela e outra desta ao consumidor final. Não se pode, portanto, considerar faturamento apenas o lucro da concessionária.

"Conforme acentuou a Procuradoria da Fazenda Nacional em sua bem fundamentada contestação. 'Há que se observar, 'ab initio', a real posição da autora frente, por exemplo, aos seus clientes.- Estes, como consumidores, firmam contrato com a concessionária - qualidade que detém a Autora -, cabendo a esta responder por todos os seus termos, como prazos de entrega, atributos dos veículos, garantias, orientações, e outros. Para tanto, existirá, obviamente, a emissão pela concessionária, de uma nota fiscal em tudo caracterizada como fruto da existência de uma transação de compra e venda. Portanto, a concessionária posta-se em tudo como a verdadeira responsável pela mercadoria vendida. Podendo, se for o caso, agir regressivamente contra a fábrica, em hipótese de responsabilidade desta'.

"No que se refere a alegada definição das concessionárias como sendo meras distribuidoras, tenho que, conforme bem assentou a sentença monocrática 'A referida Lei 6.729/79 não contempla previsões suficientemente hábeis a descaracterizar a operação de compra e venda realizada pelas concessionárias de veículo, de modo que as contribuições em questão venha a incidir somente sobre a diferença do valor pago à montadora e o obtido junto ao consumidor final. O fato de definir aquela lei o concessionário como distribuidor não importa em descaracterizar a existência de operação de compra e venda, sendo que, para isso, seria necessário que ficasse demonstrado nos autos a existência de contrato de consignação mercantil, tampouco a simples referência à mediação em dispositivos daquele diploma servem para alterar a natureza do negócio jurídico realizado entre as montadoras, concessionárias e consumidores finais. Tanto é assim, que sinais exteriores identificam a operação de compra e venda, como a emissão de notas fiscais pela concessionária,

tradição do bem ao consumidor final, fixação do preço e condições de pagamento."

Transcrevo jurisprudência que se afeiçoa ao entendimento ora esposado:

"CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - COFINS E PIS - FATURAMENTO - CONCESSIONÁRIA AUTORIZADA DE VEÍCULOS - NATUREZA DA OPERAÇÃO - REVENDA OU INTERMEDIÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE - COGNição SUMÁRIA.

"1. Não se avista aperfeiçoada, prima facie, na comercialização de veículos pela rede autorizada de concessionárias, a operação de mera intermediação, própria dos contratos de comissão, pois o que se delineia, com maior rigor, é a situação de transmissão econômica dos produtos da marca, do concedente à concessionária, assumindo esta o risco inerente a negócio próprio, a configurar a hipótese típica de revenda, cujo resultado financeiro configura a hipótese de incidência tributária, indevidamente questionada.

"2. Em casos que tais, diante de evidência de tal ordem, ainda que não definitiva, eis que é sumária a cognição da controvérsia, não se pode autorizar a incidência da COFINS e do PIS apenas sobre a diferença financeira entre preço de aquisição e preço de venda, tal como pretendido, na medida em que faturamento, para tal efeito, é o resultado final e global da operação comercial'.

(Tribunal Terceira Região, Relator Juiz Carlos Muta, AG — AGRAVO DE INSTRUMENTO, 1.999.03.00.055159-9, DJU data 14/06/2000, página 156).

"Desta forma, mantenho a decisão do juiz singular para afirmar que a concessionária deve recolher o PIS e a COFINS, na forma da lei, sobre o faturamento, ou seja, sobre a receita bruta."

Da mesma forma, é esclarecedor o voto-vista proferido às fls. 152/155:

"No que se refere ao mérito, a controvérsia reside no fato de o Fisco interpretar o valor da venda de veículo automotor ao consumidor (por exemplo, quinze mil reais), como a base de cálculo da COFINS e do PIS, o que difere do entendimento da ora apelante, como acima referido.

"Considero estar por demais evidenciado que as concessionárias são dedicadas à revenda e distribuição de produtos das montadoras/fabricantes de automóveis. Não é representante comercial, bem como os produtos não são a ela consignados. Sobre representação comercial temos a lição de Rubens Requião:

"A representação comercial deriva do instituto geral da representação nos negócios jurídicos, pela qual uma age em lugar e no interesse de outra, sem ser atingida pelo ato que pratica. O representante comercial é, assim, um colaborador jurídico que,

através da mediação, leva as partes a entabular e concluir negócios. Não é também, locação de serviços, pois, como ensinam Plantol e outros autores, o contrato de locação de serviços objetiva levar o locador a realizar, sob a dependência do locatário, serviços materiais, sendo remunerado em atenção à força do trabalho despendida. O contrato de representação comercial situa-se no plano da colaboração da realização de negócio jurídico, acarretando remuneração de conformidade com seu resultado útil. Consideramos, por isso, o contrato de representação comercial uma criação moderna do direito, pertencente ao grupo dos chamados contratos de mediação, destinado a auxiliar o tráfico mercantil'.

Pelo conceito acima exposto resta claro que para a caracterização da representação mercantil torna-se necessário que o negócio de compra e venda seja concluído entre o fornecedor e o adquirente da mercadoria. Não é o caso da demandante, que adquire os produtos da concedente e os revende, obtendo uma margem de lucro, com a qual atende suas despesas operacionais. Também incorre a consignação, porquanto a concedente, basta ver a Lei nº 6.729/79, pode obrigar a concessionária a manter estoque. Ora, estoque é um conceito contábil que obrigatoriamente tem como premissa a disponibilidade sobre bens.

Sobre consignação, anota Maria Helena Diniz (Tratado teórico e prático dos contratos. São Paulo: Saraiva, 1993, vol. 2, pg. 3):

"Há muito tempo existe uma prática mercantil em que o fabricante ou comerciante envia mercadorias ou produtos a outro comerciante, que se obrigará a pagar o preço estimado ou a devolver aquelas coisas, após um certo prazo. Trata-se de consignação de mercadorias a um comerciante para que ele as venda; se vender apenas alguns produtos, deverá devolver os não vendidos, pagando o preço dos que foram alienados; se nada vender, deverá restituir tudo."

Com efeito, temos a transmissão econômica do produto da fabricante à concessionária, sendo que esta assume todos os riscos inerentes ao negócio próprio, inclusive o de não conseguir vender os carros - e não há cláusula prevendo a devolução.

Típica operação de revenda, portanto.

Veja que a própria Lei nº 6.729/79, no seu artigo 10, § 3º, dispõe que 'o concedente reparará o concessionário do valor do estoque de componentes que alterar ou deixar de fornecer, mediante sua recompra por preço atualizado à rede de distribuição ou substituição pelo sucedâneo ou por outros indicados pelo concessionário, devendo a reparação dar-se em um ano da ocorrência do fato'. No artigo 11 é dito que 'o pagamento do preço das mercadorias fornecidas pelo concedente não poderá ser exigido, no todo ou em parte, antes do faturamento, salvo ajuste diverso entre o concedente e sua rede de distribuição. No artigo 23 é referenciado que "o concedente que não prorrogar o contrato ajustado nos termos do art. 21, parágrafo único, ficará obrigado perante o concessionário a: I - readquirir-lhe o estoque de

veículos automotores e componentes novos, estes em sua embalagem original, pelo preço de venda à rede de distribuição, vigente na data de reaquisição."

Como se deduz dos termos da Lei, 'recompra', 'readquirir-lhe', 'preço de venda à rede de distribuição', temos entre concedente e concessionário operação de compra e venda, e não de consignação. Ressalto que em nenhum momento, ao contrário do que alegado - quiçá fruto de forçada interpretação - temos a Lei delimitando que a receita (contabilmente falando) da empresa estaria subsumida à margem de comercialização. Este é o percentual que a empresa pode auferir como lucro bruto, o que é diverso do conceito de receita, ou mesmo de faturamento.

Ademais, qualquer empresa poderia obter a exclusão de "receitas repassadas". Exemplifiquemos com um supermercado, sendo que este supermercado vende copos. Pagou à empresa fabricante dos copos R\$ 3,00, e vendeu a R\$ 4,00. 'Repassou', ainda antes da revenda, R\$ 3,00 da receita dos copos à fabricante.

Outro exemplo. O mesmo supermercado vendeu estes copos e obrigou-se a pagá-los somente na medida em que os for vendendo, não havendo cláusula de devolução desses produtos caso não conseguir comercializá-los. Aqui também não estamos tratando de consignação, mas de revenda.

Aliás, no preço de um produto (rectius, receita bruta), estão englobados os custos e o lucro. Entre esses custos temos a aquisição de produtos outros (matéria-prima/aquisição para revenda), o salário dos empregados, os tributos. Ora, não teríamos 'repasse' de parte da receita aos empregados, bem como parte ao Fisco? Sobraria, então, apenas o lucro para ser tributado, o que se afasta do fato gerador da COFINS, que é a RECEITA.

Passada esta fase de fixação de premissas - o que faço para não chegar a sofismática conclusão da empresa impugnante -, passo à análise do § 2º, inciso III, do artigo 3º, da Lei nº 9.718 que dispõe 'os valores que computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo poder executivo'.

Ora, em que pese o poder executivo não ter expedido as normas regulamentadoras, resta claro que está abrangida pela norma a hipótese de transferência de receita, o que somente ocorreria caso estivéssemos tratando de consignação.

Aliás, a Lei 9.716/98, em seu artigo 5º, admite que "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."

Como se vê, somente mediante equiparação definida por lei, poderia a empresa impugnante tratar de compra e venda de

veículos novos como se consignação fosse. Não havendo essa equiparação, não há como dar acolhida à sua irresignação.

As operações realizadas pela recorrente são, de acordo com o objeto social da empresa, contratos de compra e venda mercantis (comércio de veículos automotores), e não de compra e venda em consignação.

In casu, o fabricante não efetuou "remessa" ou "entrega" de bens a serem alienados pela recorrente, mas, sim, transferiu-lhe o domínio desses bens por meio da compra e venda.

A recorrente, em momento algum, suportou tributação sobre faturamento em conta alheia, uma vez que, ao realizar operações de compra e venda mercantil, e não de consignação, o faturamento por ela percebido é do valor total da venda, restando perfeitamente justificado o recolhimento do PIS e da COFINS sobre este valor. A propósito, este Tribunal Superior Tribunal já se pronunciou a respeito da matéria em análise, conforme ementa do julgado abaixo reproduzido:

"TRIBUTÁRIO - PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO: LC 70/9 - SISTEMÁTICA DA LEI 9.430/96.

"1. A base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento da empresa ou a renda bruta (art. 2º da LC 70/91).

"2. Mecanismo advogado pela empresa que importa em alterar a base de cálculo para recair a exação sobre o lucro, em interpretação não-autorizada na lei.

"3. A sistemática da Lei 9.430/96, dirige-se aos mandatários e representantes dos fabricantes e importadores que intermedeiam as operações de venda e não as revendedoras que agem como comerciantes, comprando do fabricante e vendendo ao consumidor ou usuário final.

"4. Recurso especial improvido." (REsp nº 346524/PR, 2ª Turma, DJ de 09/09/2002, Rel a Minº ELIANA CALMON)

Na citada decisão, a eminente Relatora desenvolveu as seguintes assertivas:

"Segundo a LC 70/91, a base de cálculo do PIS - COFINS é o FATURAMENTO ou RECEITA BRUTA DAS VENDAS DE MERCADORIAS (art. 2º), estabelecendo expressamente quais as parcelas que devem ser consideradas excluídas do faturamento (parágrafo único do art. 2º da LC 70/91), dispositivo já declarado constitucional pelo STF (ADC 1-1).

A questão da base de cálculo da COFINS, sem nenhuma alteração substancial alguma da LC 70/91, foi ratificada pela Lei 9.718/98.

Dentro deste entendimento, a pretensão da empresa leva à alteração da base de cálculo do PIS/PASEP, em interpretação que não se alinha com a norma.

O entendimento da empresa desenvolveu-se por força do art. 44 da MP 1.991, transformada na Lei 9.430/96, deixando claro ser os fabricantes e importadores contribuintes de direito do PIS/COFINS incidentes sobre as vendas efetuadas, nas quais funcionariam os revendedores como substitutos ou contribuintes de fato.

Entretanto, como bem observou o acórdão impugnado, a empresa revendedora realiza operação própria, comprando dos fabricantes e vendendo aos consumidores ou usuários finais, sem ser mero intermediário, o que não permite a devolução.

Outra compreensão levaria ao entendimento de que a base de cálculo passaria a ser o LUCRO DA EMPRESA, porque abatido do resultado final das compras e vendas o valor da aquisição. Talvez fosse este o sistema mais justo pois, em verdade, a COFINS termina sendo a mais injusta das contribuições porque, tributando o FATURAMENTO, transforma em contribuinte até mesmo as empresas que sofrem prejuízos em sua atividade.

Entretanto, cabe ao Judiciário a justiça legal e, dentro deste enfoque, não há como censurar o acórdão impugnado.'

Esse é o posicionamento que sigo, por entender ser o mais coerente."

Por fim, como ressaltado no Acórdão n. 201-78.121, de relatoria da ilustre Conselheira Josefa Maria Coelho Marques, "tenho que na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS há que se computar o faturamento como um todo, sem exclusão ou glosa de qualquer natureza. Isto pois, a uma, a natureza da operação praticada pela concessionária não configura operação de consignação, ou outro nomen juris qualquer, que enseje o repasse de parcelas que não sejam tributadas; a duas, para os períodos pretéritos à Lei nº 9.718/98 inexistia previsão legal de exclusão; para os posteriores, como o artigo 3º da mesma, que previa tais eventuais exclusões, nunca foi regulamentado e hoje encontra-se revogado, nunca produziu efeitos."

Dessa forma, vota-se no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator *ad hoc*

Processo nº 10805.901381/2006-38
Acórdão n.º **3302-000.115**

S3-C3T2
Fl. 155

CÓPIA