



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2.º	PUBL. ADO NO D. O. U.
C	D. 16 / 02 / 07
C	Rubrica.

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Recorrente : BERTOLO AGROPASTORIL LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16 / 02 / 2006

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEVIDO
PROCESSO LEGAL. DIREITO DE DEFESA E
CONTRADITÓRIO.**

Não há que se falar em cerceamento de defesa ou de afronta ao devido processo legal se as partes são intimadas dos atos e às mesmas é concedido oportunidade para manifestação.

**COFINS. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO.
DECORRÊNCIA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.**

A restituição ou compensação de pagamento ou recolhimento a maior, a título de Cofins, no período de 01/01/1988 a 31/12/1991, é passível de atualização monetária, na forma estabelecida na legislação, cobrando-se eventual débito que remanesça após o encontro de contas.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BERTOLO AGROPASTORIL LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Gustavo Kelly Alencar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antonio Zomer, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : BERTOLO AGROPASTORIL LTDA.

RELATÓRIO

"Contra a interessada foi lavrado auto de infração que lhe exigiu Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), relatado termo respectivo (fl. 44), relativo aos períodos de junho a outubro de 1998.

Lançaram-se os valores de R\$ 28.515,46 de Cofins, R\$ 14.409,87 de juros de mora e R\$ 21.386,57 de multa proporcional (passível de redução), totalizando R\$ 64.311,90.

Para constituição do crédito tributário e imposição de multa e juros de mora, baseou-se a autoridade fiscal na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 1º, 2º e 10, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 44, I e 61, § 3º.

Deflagrou-se o processo após representação da Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal (DRF) em São José do Rio Preto, que relatou ter havido auditoria dos valores da contribuição declarados com exigibilidade suspensa em Declaração de Contribuição e Tributos Federais (DCTF), relativa aos anos de 1997 e 1998.

Parte dos valores dos períodos de apuração de junho a outubro de 1998 foram suspensos com base em liminar concedida no âmbito da Medida Cautelar (MC) 94.0701605-6, que autorizou compensação do Finsocial pago indevidamente com débitos da Cofins, acompanhada pelo processo administrativo nº 13866.000248/95-95.

Segundo relato da autoridade fiscal, em face de que as importâncias compensadas não foram suficientes para quitar o crédito tributário declarado, lavrou-se o respectivo auto de infração (fls. 41/48).

Irresignada com a imposição tributária, ingressou a contribuinte com a impugnação de fls. 51/57, na qual alega que:

a) embora seu pedido refira-se a crédito a compensar de 14.685,45 Ufir, a manifestação judicial que lhe reconheceu o direito determinou a atualização monetária dos valores anteriormente pagos;

b) a administração tributária, por meio da Norma de Execução Conjunta SRF/Cosit/Cosar nº 8, de 27/06/1997, reconheceu o direito à correção monetária;

Na apreciação, em vista da dúvida surgida, retornou o processo à unidade de origem para que informasse a origem do valor lançado como crédito, bem assim se houve atualização monetária (fls. 17 e 110).

Em atendimento à solicitação, informou a DRF São José do Rio Preto (fl. 114) que:

a) em 26/01/1996 apurou-se crédito de 15.344,55 Ufir, compensados com débitos da Cofins de junho e julho de 1994;

b) em 19/10/2000, atendendo à Norma de Execução SRF/Cosit/Cosar nº 8, de 27/06/1997, procedeu-se à revisão dos cálculos que resultou num crédito de 27.934,82 Ufir; após deduzir as compensações de junho e julho de 1994 (fl. 17) restou crédito de 13.248,36 Ufir. Registra o despacho a possibilidade de a interessada não ter deduzido as compensações que procedera em junho e julho de 1994.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/16/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Da análise do processo 13866.000.248/95-95, verifica-se que após a revisão dos valores, bem assim a imputação da compensação relativa aos períodos de junho e julho de 1994 restou crédito de R\$ 17.539,89 que imputado ao débito declarado de junho de 1998 reduziu a obrigação para R\$ 2.928,50, conforme descrito no demonstrativo de fl. 46 dos presentes autos, que juntamente com as demais parcelas lançadas perfaz o crédito de R\$ 28.515,46 de contribuição ao PIS."

Remetidos os autos à DRJ em Ribeirão Preto/SP, foi o lançamento mantido, em decisão assim ementada:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1998

Ementa: CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. DECORRÊNCIA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.

A restituição ou compensação de pagamento ou recolhimento a maior, a título de contribuição para a Cofins, no período de 01/01/1988 a 31/12/1991 é passível de atualização monetária, na forma estabelecida na legislação, cobrando-se eventual débito que remanesça após o encontro de contas.

Lançamento Procedente".

Inconformada, apresenta a contribuinte recurso voluntário, alegando, em síntese, que teria ocorrido ofensa ao devido processo legal, bem como cerceamento de seu direito de defesa, em face da juntada tardia do processo administrativo de acompanhamento das compensações e a inexistência de intimação para manifestação sobre a referida juntada. Ainda, alega que o auto de infração não menciona o valor do crédito concedido na ação judicial. No mérito, alega que a fiscalização não aferiu o crédito da contribuinte, e caso o tenha feito, o fez em processo próprio no qual não fora dada oportunidade de manifestação à contribuinte.

Pleiteia então a recorrente a nulidade do auto, pelos motivos citados.

É o relatório. *A*

B



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Conheço do recurso por tempestivo e acompanhado de arrolamento de bens em valor suficiente. Passo a julgar.

Preliminarmente, analisando as questões processuais, verifico que, quando da decisão judicial transitada em julgado, foi instaurado processo administrativo para acompanhamento dela, e a contribuinte foi regularmente intimada durante o transcurso do mesmo, conforme fls. 48 e 130 do Processo nº 13866.000248/95-95.

Após a conclusão do processo administrativo, quando foi identificada a diferença compensada a maior, a contribuinte foi intimada a pagar ou parcelar, mas ficou-se inerte. Daí foi lavrado o auto de infração. Logo, não vejo cerceamento de defesa algum.

Quanto ao mérito, relativamente ao valor dos créditos, entendo que os mesmos foram fornecidos pela própria contribuinte, à luz dos Darfs pela mesma recolhidos. Assim, inexistente irregularidade neste sentido. Ademais, se a recorrente discordasse do valor dos créditos poderia ter informado o valor que entende correto, o que não aconteceu.

O que houve, e que não foi contestado, foi uma compensação com competências do ano de 1994 e os créditos se exauriram quase que completamente. Daí a diferença posteriormente lançada.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

A questão da decadência para o lançamento da Cofins já foi objeto de apreciação pela CSRF, que entendeu aplicar-se ao caso o art. 45 da Lei nº 8.212/90, razão pela qual entendo inexistência de competências fulminadas pela decadência. Assim, passo ao mérito.

Quanto às competências restantes, vejamos.

Analisemos a questão das receitas, tendo em vista a natureza da atividade da recorrente – compra e venda de veículos automotores e peças. Tracemos 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 pese 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 art. 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, esta é a exata descrição da operação levada a efeito pelos mesmos, tendo em vista o art. 11 da Lei nº 6.279/79:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16 de 12 de 2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"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 está se 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 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".

Ora, se há disposição legal que trata 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.

"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.)"

O STJ já se pronunciou a respeito:

"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".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16.16.1006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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:

“I – 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. É 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”.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 afeição 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16.16.12006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleúza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 inócorre 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 n 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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

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 estivessemos 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 70/91 - 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 intermediam 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, Relª Minª ELLANA 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"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.

Posto isto, NEGOU provimento ao recurso.

É como voto."

Assim, tenho que na apuração da base de cálculo das contribuições 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 art. 3º da mesma, que previa tais eventuais exclusões, nunca foi regulamentado e hoje encontra-se revogado, nunca produziu efeitos.

Logo, correta é a base de cálculo utilizada pela fiscalização.

Agora passemos à questão do Refis.

Tenho que a análise sistemática da legislação atinente ao Refis conduz ao entendimento de que os efeitos da espontaneidade são estendidos à "confissão de dívida" operada no âmbito deste parcelamento especial de débitos tributários e previdenciários para aquele objeto de ação fiscal por parte da SRF (ou INSS) na data de sua confissão, tornando-a apta também a adquirir natureza substitutiva do lançamento, para fins de moratória, ou seja, a elidir o lançamento de ofício.

Vale ressaltar que essa possibilidade está em sintonia com as disposições do CTN sobre o instituto da moratória (arts. 152 a 155), como se depreende da percutiente análise de Paulo de Barros Carvalho¹, centrada na inteligência do art. 154²:

"A concessão de moratória é um fator ampliativo do prazo para que certa e determinada dívida venha a ser paga, por sujeito passivo individualizado, de uma só vez ou em parcelas. Requer-se, portanto, que o sujeito pretensor tenha perfeito conhecimento do valor de seu crédito, do tempo estabelecido para sua exigência e da individualidade da pessoa cometida do dever. Para o direito tributário brasileiro, o ato que realiza tais especificações é o lançamento. Todavia, querendo o legislador imprimir tom de maior operatividade ao instituto da moratória, que foi ditada, certamente, por elevadas razões de ordem pública, permite que outros devedores, ainda que não tenham seus débitos constituídos no modo da lei (pelo lançamento), possam enquadrar-se, postulando seus

¹ Curso de Direito Tributário, 14ª edição, São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 436/437.

² "Art. 154. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.

Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cleuzo Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

benefícios. Mas de que maneira? Apresentando à autoridade administrativa competente uma declaração em que tudo aquilo que o lançamento contém esteja claramente discriminado. É assim que ocorre nos casos em que o procedimento, que prepara a edição do ato, se haja iniciado por expediente notificado de forma regular ao sujeito passivo. Nessas condições, antecipa-se o devedor, oferecendo os dados integrais que seriam expressos no ato de lançamento, e predica sua inclusão para desfrutar dos prazos mais dilargados que a lei da moratória prevê. É precisamente a hipótese a que alude a parte final do art. 154. Esse é o único caminho possível para o funcionamento do instituto. Sem ele, seria ilógico pensar na sua aplicabilidade, a não ser em âmbito restrito, e cogitar de seus efeitos. E tal recurso à iniciativa do administrado acaba adquirindo a natureza de providência substitutiva do lançamento, para os fins da moratória. Não é preciso dizer que, de posse dos esclarecimentos básicos que o sujeito devedor oferece à apreciação do fisco, terá estas condições prontas para iniciar as verificações necessárias e, independentemente de haver concedido a moratória, celebrar aquele ato administrativo.

A lei instituidora da moratória pode dispor de tal forma que não seja necessário o lançamento, à data em que entrar em vigor ou à do despacho que conceder a medida, e, ainda, no sentido de prescindir até do início de qualquer procedimento iniciador da constituição do crédito. É o permissivo que emana da ressalva inicial."

De posse do balizamento doutrinário do acatado mestre, pode-se verificar da leitura dos dispositivos da Lei e de outros que se seguirão de suas normas complementares, que o legislador, em face do Refis, optou por *"imprimir tom de maior operatividade ao instituto da moratória, (...), permite [indo] que outros devedores, ainda que não tenham seus débitos constituídos no modo da lei (pelo lançamento), possam [pudessem] enquadrar-se, postulando seus benefícios"*:

Da leitura da legislação resta evidente a previsão de inclusão no regime do Refis dos débitos ainda não constituídos, dentre os quais, sem dúvida, estão os débitos submetidos a procedimento fiscal iniciado por expediente notificado de forma regular ao sujeito passivo, bem como a indicação da *"providência substitutiva do lançamento, para os fins da moratória"* em tela, qual seja, a *"confissão, de forma irretratável e irrevogável"* dos aludidos débitos.

Parafraseando Paulo de Barros Carvalho, nos casos em que o procedimento, que prepara a edição do ato, se haja iniciado por expediente notificado de forma regular ao sujeito passivo, *é indispensável que o devedor antecipe-se oferecendo os dados integrais que seriam expressos no ato de lançamento*, além de, por certo, predica sua inclusão para desfrutar dos prazos mais dilargados que a lei da moratória prevê, *pois somente aí a iniciativa do administrado acaba adquirindo a natureza de providência substitutiva do lançamento*, para os fins da moratória, nos termos da hipótese a que alude a parte final do art. 154 do CTN.

No caso, isto não ocorre pois estamos falando de diferenças não incluídas no Refis. Logo, nego provimento ao recurso neste aspecto.

No que diz respeito à aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, tem-se que a mesma encontra respaldo na Lei nº 9.065, de 20/06/1995, cujo art. 13 delibera:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 16/6/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10850.002151/00-64
Recurso nº : 130.503
Acórdão nº : 202-16.873

Cléuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2", da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente."

A incidência de tal norma deve ser observada apenas a partir de abril de 1995, como dispõe literalmente o excerto do seu texto acima referido, e outra não foi a disposição da autoridade autuante, vez que, no elenco dos dispositivos legais embaixadores da imposição dos juros de mora está expressa tal deliberação.

Para os fatos geradores ocorridos entre janeiro e março de 1995, a imposição dos juros de mora observou o disposto no art. 84, I, da Lei nº 8.981, de 20/01/95, que traz como parâmetro a taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, *in litteris*:

"Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

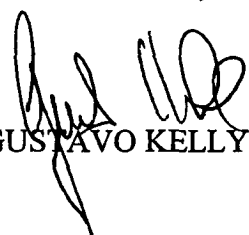
I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(...)"

Como se depreende do enquadramento legal elencado como base da imposição, no lançamento foram observados os ditames normativos que regem a matéria, não se apresentando qualquer dissonância entre os seus mandamentos e os procedimentos adotados pela autoridade fiscal.

Pelo exposto, nego provimento *in totum* ao recurso.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2006.


GUSTAVO KELLY ALENCAR