



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

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

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SORAL VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP
COFINS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para lançamento da Cofins é de dez anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Precedentes da CSRF.

CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULO. VENDA DE VEÍCULOS. 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.

LANÇAMENTO. OMISSÃO DE RECEITAS. OPÇÃO PELO REFIS. TRIBUTOS NÃO INCLUÍDOS NA CONFESSÃO DE DÍVIDAS. DIFERENÇAS. LANÇAMENTO.

Nos casos de débitos, não declarados e ainda não confessados, relativos a tributos e contribuições correspondentes a períodos de apuração objeto de ação fiscal por parte da SRF, é indispensável que o compromisso de confissão irretratável e irrevogável do débito assumido no ato de adesão ao Refis seja aperfeiçoado, mediante a remessa da declaração própria, pois somente a partir daí esta confissão adquire 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.

TAXA SELIC. CABIMENTO.

Legítima a aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para a cobrança dos juros de mora, como determinado pela Lei nº 9.065/95.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SORAL VEÍCULOS 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 8/1/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Recorrente : SORAL VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos ocorridos nos presentes autos, transcrevo o relatório da decisão recorrida:

"A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) nos períodos de setembro e outubro de 1996 e abril, junho, novembro e dezembro de 2000, exigindo-se-lhe contribuição de R\$ 730,89, multa de ofício de R\$ 548,16 e juros de mora de R\$ 46,33, perfazendo o total de R\$ 1.325,38.

O lançamento foi baseado no Decreto-lei nº 5.844 de 23 de setembro de 1943, art. 77, III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art.149; Lei Complementar (LC) nº 70, de 30 de dezembro de 1991, arts. 1º e 2º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, arts. 2º, 3º e 8º; Medida Provisória (MP) nº 1.807, de 1999; Medida Provisória nº 1.858, de 1999.

Segundo relatório de fl. 5, a fiscalização apurou divergências entre os valores declarados e os escriturados, lançando a diferença de ofício.

Inconformada, a autuada impugnou o lançamento alegando, em síntese, que:

1. o auto é nulo, pois a base de cálculo não foi suficientemente demonstrada;
2. formalizou sua opção pelo Refis calculando a contribuição com base na legislação vigente;
3. a aplicação dos juros com base na taxa do Selic no período é ilegal, pois a lei vigente previa juros de 1%;
4. se os débitos lançados no presente fossem devidos já estariam incluídos no Refis, conforme art. 2º da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000."

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

Período de apuração: 01/09/1996 a 31/10/1996, 01/04/2000 a 30/04/2000, 01/06/2000 a 30/06/2000, 01/11/2000 a 31/12/2000

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

JUROS MORAIS. TAXA SELIC.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

2º CC-MF
Fl.

Lançamento Procedente.

Inconformada, apresenta a contribuinte recurso voluntário.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/01/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleuzia Takafuji
Cleuzia Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR GUSTAVO KELLY ALENCAR

Conheço do recurso, por tempestivo e acompanhado de arrolamento de bens em valor suficiente, e passo ao mérito.

Inicialmente, aprecio a prejudicial de decadência.

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 8.212/91, razão pela qual entendo inexistirem competências fulminadas pela decadência. Assim, passo ao mérito.

Quanto ao restante, 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 sobre 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:

“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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/13/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 porque 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. Preceitua o art. 13 da Lei nº 9.716/98, *verbis*:

"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 N° 70/91. LEI N° 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/19/2006

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

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'.

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'



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cléuza Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

- REVENDA OU INTERMEDIAÇÃO - 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Também inocorre 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 dessume 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/12/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

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 mercantil (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 70/91 - 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 ELIANA CALMON)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Na citada decisão, a eminent 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.

Posto isto, NEGO 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, inexiste 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 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 dilatados 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 este 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

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 8/9/2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Arqueno
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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, predicar 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:

"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. 6 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 embasadores 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;

(...)".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 / 9 / 2006

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10855.000838/2001-95
Recurso nº : 126.645
Acórdão nº : 202-16.871

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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