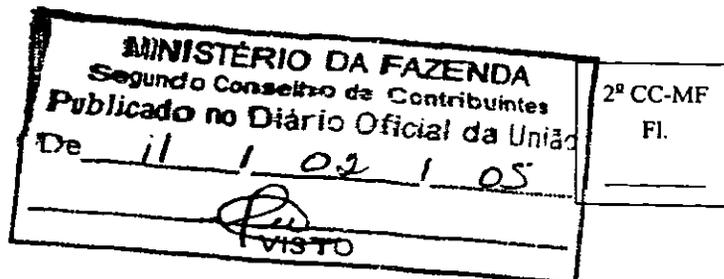




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692

Recorrente : MILÃO VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC



**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. REUNIÃO DE AUTOS DE INFRAÇÃO EM UM SÓ PROCESSO.** Somente se impõe a reunião de vários autos de infração em um único processo quando entre eles há relação decorrente da matéria de fato, que imponha uma decisão uniforme para todos.

**UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES RELATIVAS À CPMF. NORMA DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL.** Com o advento da Lei nº 10.174/2001, em conformidade com o art. 144, § 1º, do CTN, que admite a retroatividade de normas procedimentais a ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas, e desde que resguardado o sigilo fiscal, é legítima a utilização das informações sobre movimentações financeiras relativas à CPMF, para fins de instauração de procedimento administrativo que resulte em lançamento de outros tributos, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido antes da vigência da referida lei. Precedentes do STJ.

**Preliminares rejeitadas.**

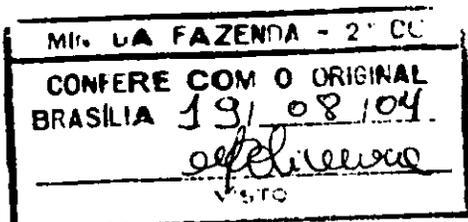
**PIS. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO.** O PIS devido pelas empresas concessionárias de veículos é calculado sobre o faturamento total obtido com a comercialização das mercadorias, não se admitindo a exclusão dos valores pagos aos fabricantes.

**JUROS DE MORA E TAXA SELIC.** Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o emprego da SELIC, nos termos da legislação vigente.

**MULTA DE OFÍCIO.** A falta de recolhimento do tributo autoriza o lançamento de ofício, acrescido da respectiva multa calculada conforme os percentuais fixados na legislação.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**MILÃO VEÍCULOS LTDA.**





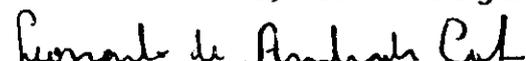
Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692

**ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares suscitadas; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2004

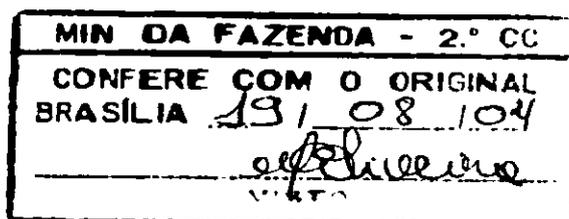
  
Leonardo de Andrade Couto  
**Presidente**

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Zomer (Suplente), Maria Teresa Martínez López, Luciana Paço Peçanha Martins, César Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.

Imp/ovrs





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692

MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/08/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Recorrente : MILÃO VEÍCULOS LTDA.

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração relativo à Contribuição para o PIS, períodos de apuração 09/99, 10/99, 12/99 a 04/2000, 12/2000, 07/2001 a 09/2002 (fls. 139/162). Conforme o Termo de Verificação e Constatação que integra o referido Auto, o lançamento decorreu de "divergência verificada entre os valores declarados e/ou pagos e os devidos apurados com base na escrituração" (fl. 157). A fiscalização explica como apurou os valores lançados (fls. 157/158):

*Ponderando os débitos regularmente declarados pelo sujeito passivo com os devidos apurados em seus assentos, verifica-se que em diversos períodos de apuração consignou nas DCTF's valores aquém dos efetivamente devidos, diferenças também não adimplidas via pagamento. A exação devida determinada com base nas informações prestadas pelo próprio contribuinte, demonstrativos constantes às fls. 39 a 50, cotejada com os débitos declarados e/ou pagos, denuncia a insuficiência no adimplemento. O levantamento realizado está retratado no DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA constante às fls. 135 a 138.*

Também informa que as DCTF dos primeiro e segundo trimestres de 2002 foram apresentadas após intimação, quando já iniciado o procedimento fiscal, enquanto a do terceiro trimestre do mesmo ano não foi entregue no prazo, conforme os registros eletrônicos da Secretaria da Receita Federal (fl. 157).

A fiscalização dos presentes autos teve origem em ação fiscal realizada na pessoa física Milene Capistrano Genovez. Os autuantes concluíram que valores movimentados em contas bancárias mantidas em nome daquela pessoa física eram, na verdade, referentes a receitas operacionais da empresa autuada. Ao final a fiscalização redundou em lançamentos relativos aos valores incluídos em contas de terceiros, objetos de outros processos, e também nos lançamentos decorrentes das verificações obrigatórias, dentre os quais inclui-se o Auto de Infração deste processo ora relatado.

A DRJ em Florianópolis - SC, por unanimidade, manteve o lançamento (fls. 196/205). Julgou improcedentes os argumentos da impugnação, que são os seguintes, conforme o relatório da decisão recorrida (fls. 198/199):

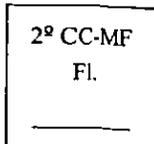
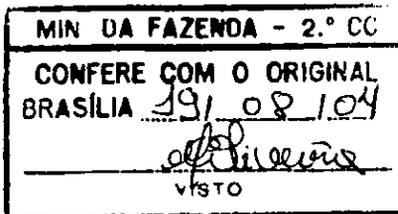
*Preliminarmente, pleiteia a contribuinte, no item II.a, às folhas 167 e 168, com base no parágrafo 1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72, a reunião, em um único processo, de todos os autos de infração decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal que instrumentou o procedimento fiscal.*

*A seguir, alega, no item II.b, às folhas 168 a 172, a nulidade do lançamento, em razão de que para a sua formalização, foram utilizados pela fiscalização dados relativos à CPMF incidente sobre as movimentações financeiras da contribuinte Milene Capistrano Genovez, conduta esta que estaria expressamente vedada, em relação a 1997 e 1998, pelo parágrafo 3.º do artigo 11 da Lei n.º 9.311/96. Afirma a contribuinte que a Lei n.º 10.174/2001, que posteriormente veio permitir tal uso daquelas informações, não pode retroagir para fins de legitimar lançamentos referentes a anos anteriores.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



*Nos itens III.a e III.b, às folhas 172 a 181, continua a impugnante a contestar a regularidade dos lançamentos efetuados com base em dados vinculados à CPMF. Afirma a incompetência da autoridade administrativa para utilizar tais dados, ressaltando a existência de direito líquido e certo dos contribuintes a não verem tal procedimento contra eles instaurado, ao menos sob a égide da Lei nº 9.311/96. Faz a impugnante remissão ao artigo 144 do Código Tributário Nacional – CTN, que determina expressamente que “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Menciona ainda a alínea “a” do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que também veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos anteriormente à vigência da lei que os instituiu.*

*A seguir, no item III.c, às folhas 181 a 185, a contribuinte traz alegações tendentes à “readequação da base de cálculo do tributo”. Defende que a base de cálculo do PIS, para as concessionárias, não é o valor de venda dos veículos, mas sim a diferença entre o valor repassado pela concessionária à montadora e o recebido do consumidor. Entende que os valores levantados pela autoridade fiscal “partem do falso pressuposto de que a base de cálculo tanto do PIS como da COFINS, dentro da atividade comercial executada pela contribuinte, é composto pelo valor global de venda dos veículos, e não pela diferença entre os valores devolvidos pela empresa ao fabricante e o cobrado pelo produto” (folha 181). Para consubstanciar sua tese, alinha vários argumentos, voltados a maior parte deles para a demonstração de que não há transferência de propriedade dos veículos para as concessionárias e de que estas são meros braços comerciais das montadoras, exercendo apenas um papel de mediadoras na relação comercial com o consumidor.*

*Já no item III.d, às folhas 185 a 189, defende a contribuinte, por razões de variada ordem, a ilegalidade e a inconstitucionalidade do uso da taxa SELIC como índice de juros de mora.*

(...)

*No item III.e, às folhas 189 a 191, afirma a contribuinte que o valor lançado já estaria incluído nas DIPJ e DCTF entregues à SRF, o que tornaria inaplicável a multa de ofício exigida. Entende que só caberia, no máximo, a imposição de multa de mora.*

O Recurso Voluntário, tempestivo (fls. 208, 210 e 211), insiste na improcedência do lançamento. Repete argumentos contidos na impugnação e aduz mais o seguinte (fls. 211/247):

- no tocante à necessidade de reunião de todos os Autos de Infração, entende que a alteração no § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, efetuada pelo art. 5º da MP nº 75, de 24 de outubro de 2002, “continuava plenamente aplicável quando da apresentação da impugnação da contribuinte, devendo seu texto, mesmo agora, ser respeitado”, a despeito da referida MP ter sido rejeitada (fl. 215).

- o julgamento de primeira instância deve ser anulado porque, em desrespeito ao art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e o art 50 da Lei nº 9.784/99, não foi apreciada alegação da inaplicabilidade da multa de ofício, no valor de 75% (fl. 218); e

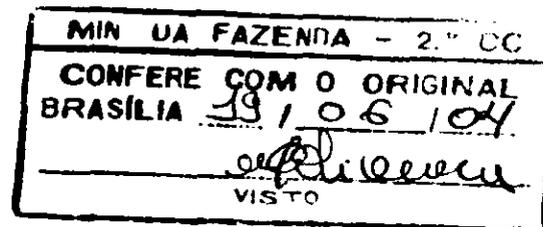


Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692

- discorda dos argumentos da primeira instância, com relação à alegada nulidade do lançamento em virtude do direito ao sigilo "bancário/fiscal", repisando toda a argumentação posta na impugnação.

Ao final requer a anulação do julgamento de primeira instância, com retorno dos autos à DRJ para o julgamento unificado dos processos, bem como seja julgado a procedência do Recurso, no que concerne à recomposição da base de cálculo do PIS, com exclusão dos valores repassados aos fabricantes dos veículos, e à exclusão da Taxa SELIC e da multa de ofício.

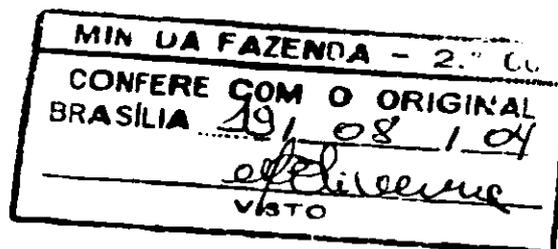
É o relatório.





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



2º CC-MF  
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive o arrolamento de bens determinado pelo art. 33 da Lei nº 10.522/2002 (fls. 249/258), pelo que dele conheço.

Enfrenta-se primeiro a alegada necessidade de reunião dos processos, questão cuja solução independe da aplicação (ou não) da MP nº 75, de 24/10/2002, no que alterou o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72.

A referida MP foi rejeitada pelo Plenário da Câmara dos Deputados em Sessão realizada no dia 18/12/2002, como informa Ato Declaratório do Presidente daquela Casa, publicado no Diário Oficial da União de 19/12/2002. A impugnação que originou este processo, por sua vez, foi apresentada em 06/01/2003 (fls. 193/194). Assim, não se poderia cogitar de sua aplicação na data da impugnação, em face do art. 62, § 2º, da Constituição Federal, segundo o qual quando não editado o decreto legislativo a regular as relações jurídicas decorrentes de atos praticados na vigência MP rejeitada, tais relações conservar-se-ão por ela regidas. No caso dos autos, em que não foi editado o decreto legislativo, o ato da impugnação foi praticado, de todo modo, após a vigência da MP, que cessou em 19/12/2002.

A desnecessidade de reunião dos processos independe da aplicação da MP nº 75/2002 porque o § 1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, tanto na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, quando na modificada que não perdurou, alude a um único processo quando a comprovação dos ilícitos "*dependem dos mesmos elementos de prova.*" A diferença é que na redação intentada pela MP nº 75/2002 a reunião passava a ser facultativa, em vez de obrigatória, como se dá hoje.

A decisão recorrida, inclusive, chama a atenção para tal circunstância, observando que a redação da Lei nº 8.748/93 daria mais sustentação à alegação da recorrente, em face da obrigatoriedade de um único processo, na hipótese em que os lançamentos estiverem a depender dos mesmos elementos de prova (fl. 200).

Não é o que acontece no caso dos autos, em que o lançamento decorre das verificações obrigatórias. Na forma da determinação padrão constante do MPF 0920100-2002-00335-9 (fl. 01), a fiscalização deve verificar a "*correspondência entre os valores declarados e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, nos últimos cinco anos.*"

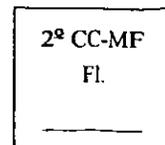
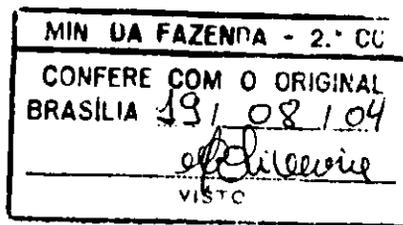
O Auto de Infração objeto deste Recurso, lavrado a partir do confronto entre os valores declarados e pagos com os valores escriturados, é independente dos outros lançamentos e possui elementos de prova próprios, pelo que a reunião invocada não se faz necessária.

Superada a primeira preliminar, passa-se à segunda, também rejeitada. A alegação de nulidade da decisão de primeira instância, porque supostamente não teria apreciado o argumento de inaplicabilidade da multa de ofício no percentual de 75%, não se sustenta porque o item 5 do acórdão recorrido é dedicado ao tema (fl. 205). Como se verifica na peça impugnatória, a recorrente aduz que a multa estaria sendo aplicada sobre os valores declarados



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



em DCTF e DIPJ, sem acrescentar qualquer elemento probante a seu favor (fls. 189/191). Daí o não acatamento da alegação.

Adentra-se agora no argumento de impossibilidade da utilização dos dados da CPMF, para fins de fiscalização visando ao lançamento tributário e abrangendo os períodos de apuração anteriores à Lei nº 10.174/2001, como acontece no caso em tela.

Adoto o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que em recente julgado assim decidiu:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR PARA EMPRESTAR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.*

*1. A concessão de efeito suspensivo a Recurso Especial é de "excepcionalidade absoluta" (AGRPET 1859, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 28.04.00), dependente de: a) instauração da jurisdição cautelar do STJ; b) viabilidade recursal, pelo atendimento de pressupostos recursais específicos e genéricos, e não incidência de óbices sumulares e regimentais; e c) plausibilidade da pretensão recursal formulada contra eventual error in iudicando ou error in procedendo.*

*2. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que permeiam a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.*

*3. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.*

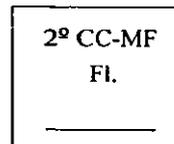
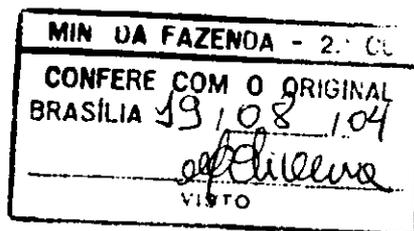
*4. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.*

*5. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art. 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



6. *A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.*

7. *Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.*

8. *A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.*

9. *Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.*

10. *Agravo Regimental desprovido.*

*(STJ, Primeira Turma, AGRMC 7513/SP, Medida Cautelar 2003/0223357-0, Relator Min. LUIZ FUX, j. em 04/03/2004, DJ de 22/03/2004, unanimidade).*

Face à completude da ementa acima, e na esteira do entendimento do STJ, reputo inexistir qualquer mácula no emprego dos dados da CPMF, para fins da fiscalização que resultou no presente lançamento.

Na forma do permitido pela Lei nº 10.174/2001, os dados da CPMF, mesmo quando relativos a períodos anteriores à publicação da referida lei, podem e devem ser utilizados por esta Secretaria da Receita Federal, nos procedimentos de fiscalização tendentes a verificar a existência de crédito tributário passível de lançamento.

Para que se proceda à exegese do art. 144 do Código Tributário Nacional, mais especificamente do seu *caput* e § 1º, observe-se o seu teor, *ipsis litteris*:

*Art. 144 – O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

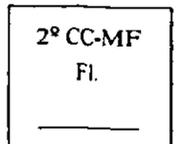
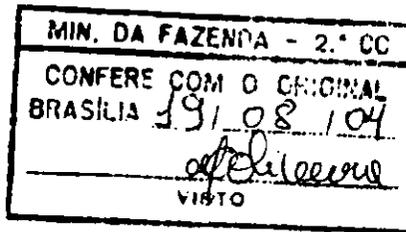
*§ 1º - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgando ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.” (negrito ausente no original).*

O *caput* do artigo acima refere-se à obrigação tributária em si, determinando que o lançamento que a declara, concebido como ato final de todo um procedimento administrativo de



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



fiscalização, deve estar reportado à legislação da data de ocorrência do fato gerador. Assim, os aspectos da obrigação tributária – fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo –, devidamente identificados no Auto de Infração, que é o instrumento do lançamento, devem ser exatamente aqueles da lei tributária vigente no momento de ocorrência do fato gerador.

O § 1º do art. 144 do CTN, por sua vez, trata do lançamento como procedimento, que começa com a investigação da autoridade administrativa, passa pelos termos de início de fiscalização e intimações, e finalmente culmina (na verdade, quase sempre culmina, porque o procedimento de fiscalização pode concluir que não há crédito tributário a lançar, caso em que não se terá o ato final declaratório da obrigação tributária) com o Auto de Infração.

Enquanto o *caput* do art. 144 do CNT refere-se ao lançamento como ato final de uma série, a declarar a obrigação tributária, o seu § 1º faz referência ao procedimento anterior, que consiste na investigação levada a cabo pela fiscalização com o fito de lançar (ou não) o crédito tributário. São momentos distintos de um mesmo processo, regidos por legislações distintas quanto ao aspecto da retroatividade das leis.

No tocante à obrigação tributária, o lançamento “*reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente*” (*caput* do art. 144 do CTN); já no que se refere ao procedimento de investigação – etapa anterior ao Auto de Infração –, “*Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas*” (§ 1º do mencionado art. 144).

Assim, a Lei nº 10.174/2001, por ter “*instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas*”, é aplicável a todos os procedimentos de fiscalizações posteriores à sua data de publicação, independentemente do ano do fato gerador.

Misabel Derzi, *in* “Comentários ao Código Tributário Nacional”, de autoria conjunta de Carlos Valder do Nascimento (coordenador) e outros autores, obra editada pela Forense, edição de 1997, às pp. 377/378, esclarece bem a questão quando, ao comentar o art. 144 do CTN, informa, *verbis*:

*O § 1º do art. 144 regula matéria diferente do seu caput. Ele disciplina a lei aplicável ao procedimento de lançar, os aspectos formais e às garantias de privilégios do crédito tributário, consagrando outra regra, qual seja, a da aplicação imediata da legislação vigente ao tempo do lançamento. Como dispõe o Código de Processo Civil, as normas processuais (ou procedimentais) têm imediata executividade e aplicação aos processos pendentes. Assim, o lançamento será regido pela legislação nova, posterior à data de ocorrência do fato jurídico que:*

*instituir novos critérios de apuração ou de fiscalização;*

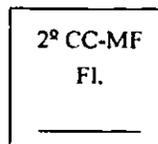
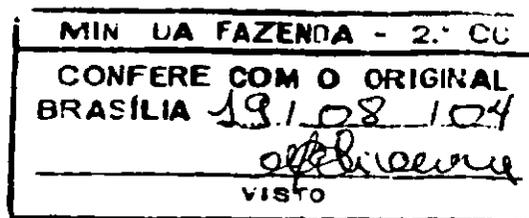
*ampliar os poderes de investigação das autoridades administrativas ou*

*outorgar maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário, exceto para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



Diferente não é o que informa Paulo de Barros Carvalho, no seu livro *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 1993, p. 285. *Verbis*:

*Salientam os §§ 1º e 2º do art. 144 que a legislação que rege os critérios e métodos de fiscalização e apuração do crédito tributário, para fins de lançamento, pode ser posterior à ocorrência do fato jurídico do tributo, excepcionando as regras que outorguem maiores garantias ou privilégios ao crédito tributário, no que concerne à atribuição de responsabilidade a terceiros.*

No tocante à exclusão da base de cálculo do PIS das concessionárias de veículos, dos valores pagos aos fabricantes, também não assiste razão à recorrente. É que as vendas de veículos não se realizam sob consignação, como se quer fazer crer no Recurso, com apoio no Acórdão 201-75.328, Relator Conselheiro Gilberto Cassuli, segundo o qual nas concessionárias de veículos o "Faturamento de terceiro não pode compor a base de cálculo da COFINS." Este Conselho de Contribuintes possui inúmeras decisões em sentido contrários, a exemplo das seguintes:

**ACÓRDÃO 201-77294** – (...) **BASE DE CÁLCULO. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS.** *A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais. A base de cálculo da Cofins das empresas revendedoras de veículos novos é o faturamento mensal, ou seja, o valor total constante da nota fiscal de venda ao consumidor.*

**ACÓRDÃO 201-76569** - **COFINS. REVENDEDORA DE VEÍCULOS NOVOS. BASE DE CÁLCULO. NATUREZA DA OPERAÇÃO. PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE.** *A base de cálculo da COFINS das revendedoras de veículos novos é o faturamento mensal, ou seja, o valor total constante das notas fiscais de venda ao consumidor, ainda que tais bens tenham sido adquiridos mediante financiamento. Não se pode autorizar a incidência da contribuição apenas sobre a diferença financeira entre o preço de aquisição e o preço de venda, tal como pretendido, visto que o faturamento, para tal efeito, é o resultado final e global da operação comercial. O bem adquirido ingressa no patrimônio da revendedora, não podendo, assim, excluir-se da base de cálculo da COFINS os valores relativos aos bens adquiridos junto à montadora, ainda que financiados. Prevalência do princípio da constitucionalidade e legalidade das leis. Recurso negado.*

**ACÓRDÃO 203-09088** – (...) **COFINS - BASE DE CÁLCULO** - *A base de cálculo da COFINS será o faturamento mensal, entendendo-se como tal a receita bruta da pessoa jurídica. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS* - *As empresas concessionárias de veículos devem recolher a contribuição para o PIS e a COFINS com base no valor total das vendas, conforme emissão das respectivas notas fiscais, e não apenas sobre a margem de lucro auferida.*

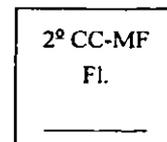
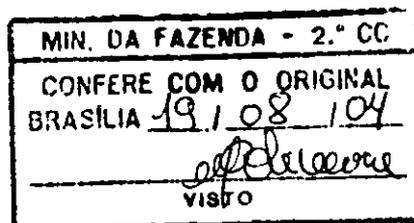
As vendas de automóveis são realizadas pelas concessionárias, em seu nome, por sua própria conta e sob sua exclusiva responsabilidade, caracterizando compra e venda. Daí não se poder cogitar de vendas em consignação.

O contrato de concessão comercial existente entre montadoras e revendedoras de automóveis, embora regulado pela Lei nº 6.729/79, contém todas as propriedades do contato de compra e venda. Como ensina Maria Helena Diniz, *in Curso de Direito Civil*, Saraiva, 7ª ed., 1992, 3º vol, p. 375 e 376, "No contrato de distribuição ou de concessão comercial, uma pessoa



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



*assume a obrigação de revender, com exclusividade e por conta própria, mediante retribuição, mercadorias de certo fabricante, em zona determinada."*

Orlando Gomes, por sua vez, *in Contratos*, Forense, 13ª ed., 1994, p. 374 a 376, informa o seguinte:

*O exercício da profissão de agente confunde-se, às vezes, com a do distribuidor ou concessionário de venda, mas as duas figuras são distintas. O distribuidor é comerciante autônomo. Negocia por sua conta e risco.*

(...)

*A atividade distribuidora, economicamente mais importante no país, é a que consiste na revenda autorizada de veículos automotores...*

(...)

*O contrato de distribuição é sinalagmático, oneroso, comutativo, simplesmente consensual, formal, de adesão.*

(...)

*A venda ao concessionário para que este revenda as unidades compradas é, afinal, a causa do contrato.*

Destarte, as revendedoras de automóveis realizam operações típicas de compra e venda, inseridas num contexto de distribuição ou concessão comercial. Para que a operação fosse de conta alheia, e ensejasse a tributação na forma pretendida pela impetrante, precisaria que as vendas aos consumidores fossem realizadas por conta e à ordem da fábrica, ou em consignação, o que, absolutamente, não acontece.

Na lição de De Plácido e Silva, *in Vocabulário Jurídico*, Forense, 3ª ed., 1991, consignação, no "*sentido do Direito Comercial, serve, em regra, para indicar certo contrato de comissão mercantil.*" Na hipótese dos autos, a impetrante não é remunerada através de comissão, nem tampouco existe contrato de comissão, que tem como característica a ação do comissário em nome e por conta do terceiro comitente, isto é, o comissário operando por conta alheia.

Aqui cabe estabelecer as diferenças entre quatro contratos previstos na legislação comercial: compra e venda, representação, mandato e comissão mercantil. Assim será elucidada de vez a questão.

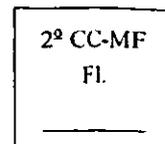
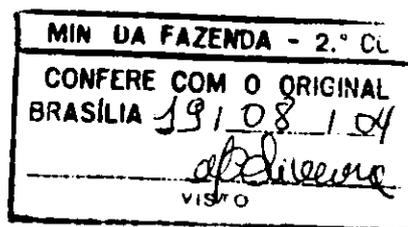
Como é cediço, entende-se por compra e venda o contrato segundo o qual uma das partes se obriga a transferir o domínio de uma coisa a outra, mediante pagamento. Assim, entre a montadora e a revendedora ocorre compra e venda.

No contrato de representação mercantil, o contratado representa quem o tenha contratado para agenciar negócios. Com isso, se resume ele a entabular as negociações, encaminhando, através de pedidos, os contratos cujas conversações inicia. Não tem poderes de mandato, para agir em nome do mandante na conclusão dos negócios que promove. Mesmo quando o contratado atua com autonomia, no caso do chamado representante comercial autônomo, cuja profissão é regulada pela Lei nº 4.886/65, ainda assim atua por conta alheia, recebendo comissão.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692



No mandato mercantil o mandatário age em nome e no interesse do mandante, não se vinculando na obrigação. Contrata em nome deste último, sendo inerente ao contrato de mandato a representação. Quando o chamado representante comercial dispõe de poderes para concluir as operações mercantis, agindo em nome do mandante, a relação é de mandato, e não de representação comercial.

O contrato de comissão mercantil, por sua vez, era tratado nos artigos 165 e 166 do Código Comercial, equivalentes aos arts. 693 e 694 do novel Código Civil de 2002, que informam:

*Art. 693. O contrato de comissão tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente.*

*Art. 694. O comissário fica diretamente obrigado para com as pessoas com quem contratar, sem que estas tenham ação contra o comitente, nem este contra elas, salvo se o comissário ceder seus direitos a qualquer das partes.*

Verifica-se de imediato que o contrato de comissão assemelha-se ao do mandato, mas dele se diferencia porquanto neste o mandatário deve receber o poder de negociar em nome do mandante, obrigando-o para com terceiros e obrigando terceiros para com ele. O contrato de comissão também não se confunde com o de representação, pois o comissário age em seu próprio nome, sem necessidade de indicar o do comitente, e obriga-se diretamente para com a pessoa com a qual contrata, como se o negócio fosse seu.

No contrato de comissão, sem representação, o comitente não tem ação contra as pessoas com as quais o comissário contratou, nem elas têm ação contra o comitente. O comissário não é um representante, nem um mandatário, pois contrata no seu próprio nome e assume responsabilidades pessoais.

Se a mercadoria for remetida ao comissário previamente à venda, dá-se o nome de consignação a essa modalidade de comissão. Neste caso, comitente e comissário passam a ser denominados de consignante e consignatário, respectivamente. O comitente deve ao comissário a comissão relativa ao seu trabalho, que pode ser fixa ou variável. No geral, consiste numa importância calculada sobre o valor da operação.

Observe-se que na venda em consignação o produto das vendas não pertence a quem a realiza, que é o comissário ou consignatário. Este apura o resultado das referidas operações e presta contas ao comitente, proprietário das mercadorias. A receita do comissário ou consignatário é representada pela comissão, sendo o restante receita do comitente ou consignante. Outrossim, o contrato de consignação não se configura como de intermediação, posto que o consignatário realiza as vendas em seu próprio nome, mas por ordem do consignante.

Aqui, cabe um registro. Várias operações atualmente denominadas de consignação na verdade não o são. Na falta de uma expressão própria tem-se utilizado o termo para designar modalidade de contrato diferente do contrato de comissão mercantil referido no código comercial. Citam-se, por exemplo, os contratos relativos a veículos que são entregues a agências, para venda. Ou os contratos relativos a mercadorias vendidas com previsão de devolução na hipótese em que não sejam revendidas pelo adquirente. No primeiro caso, nada mais há do que um contrato de intermediação em que o comerciante se compromete, por uma remuneração certa,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 19.08.04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

a encontrar comprador para o veículo destinado à venda. Trata-se de mera representação, em que quem realiza a operação de venda é o proprietário do bem ofertado. No segundo caso, o que há é um pacto entre o fornecedor da mercadoria e o adquirente, se dispondo o primeiro a recebê-la em devolução caso a venda a terceiros não se proceda. Neste caso também não há contrato de comissão mercantil: realiza-se contrato de compra e venda, com direito do adquirente à devolução de mercadorias não revendidas. O comerciante adquirente negocia mercadorias em conta própria, sendo proprietário das mercadorias e se beneficiando, ou não, dos resultados das operações.

Por força da sistemática do contrato de vendas em consignação, periodicamente o consignatário presta contas ao consignante dos resultados obtidos na venda de mercadorias a ele consignadas (resultados em operações de conta alheia). Tais resultados somente serão conhecidos pelo consignante após a referida prestação de contas, posto que as vendas são realizadas em nome do consignatário. Para fins de base de cálculo do PIS e da COFINS, o consignante computa como receita sua todo o valor das vendas, com exclusão apenas da comissão paga ao consignatário, que é a receita deste. Da receita do consignante não podem ser deduzidos, para efeito da base de cálculo das duas Contribuições, os gastos realizados pelo consignatário, que até podem ser de responsabilidade do consignante, tais como frete, seguro, manutenção, etc.

Conforme se infere da síntese aqui descrita, somente no caso de comissão mercantil se verifica que terceira pessoa contrata em seu próprio nome, mas por conta de outra. Na representação e no mandato uma terceira pessoa age não em nome próprio, mas em nome de outra. Na compra e venda, finalmente, cada pessoa age em seu nome, sem ser por conta de outrem, tal como acontece com as revendedoras de automóveis e as montadoras.

Destarte, na concessão comercial ou distribuição operada pelas revendedoras de automóveis não há venda em consignação, pelo que descabe a exclusão, no cálculo do PIS e da COFINS, dos valores pagos às fábricas. As distribuidoras realizam operações de compra e venda por conta própria, e não por conta alheia, devendo o total do montante recebido dos varejistas compor o faturamento ou receita bruta, base de cálculo das duas contribuições, na forma da LEI nº 9.718/98, arts. 2º e 3º.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da taxa SELIC, é matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste processo administrativo. É que somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, não cabendo a este tribunal administrativo deixar de aplicar a legislação em vigor antes que aquele Poder se pronuncie.

A referida taxa, que a partir de 1995 substituiu os juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês, tem amparo no art. 13 da Lei nº 9.065/95. Este dispositivo legal, que consta de uma lei tributária, determina que os juros de mora incidentes sobre os tributos arrecadados pela Secretaria da Receita Federal sejam equivalentes à taxa SELIC, independentemente das datas de ocorrência dos fatos geradores. De modo idêntico, os arts. 16 e 39 da Lei nº 9.250/95 estabeleceram a mesma taxa para as restituições e compensações desses tributos, determinando a igualdade de tratamento nos indébitos tributários, desta feita em favor dos contribuintes.

A aplicação da SELIC, mesmo quando superior a 12% ao ano, é legal porque os juros de mora podem, sim, ser superiores a 1% ao mês. O art. 161 do CTN, no seu parágrafo único, determina que "Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à



Processo nº : 11516.002654/2002-54  
Recurso nº : 124.184  
Acórdão nº : 203-09.692

*taxa de 1% (um por cento) ao mês*". Assim, este dispositivo não impede que o percentual seja superior a 1%, quando a lei assim dispõe.

A multa de 75%, por sua vez, decorre do lançamento de ofício, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, sendo cabível em virtude da apuração de valores não declarados em DCTF. No caso dos autos, em que a recorrente não demonstrou quanto nem onde teria declarado os valores que não deveriam constar do Auto de Infração, cabe preservar a penalidade. Descabe reduzi-la ao percentual de 20%, que é próprio dos pagamentos em atraso, quando realizados espontaneamente e antes do lançamento de ofício.

Para que a recorrente lograsse êxito na sua argumentação, bastaria ter demonstrado incorreção nos valores levantados pela fiscalização, que os detalhou nos Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada (fls. 135/138). Nesta situação o ônus de provar a alegação de que os valores estariam declarados cabe à recorrente, na forma do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, alterado pela Lei nº 8.748/93, que regula o Processo Administrativo e Fiscal e informa: "*A impugnação mencionará: (...) III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.*"

Por fim, cabe mencionar que esta Terceira Turma do Segundo Conselho de Contribuintes já decidiu processo em tudo semelhante a este, inclusive da mesma recorrente, só que com relação à COFINS. Refiro-me ao Recurso nº 124.177, julgado na Sessão de 15/06/2004, Acórdão nº 203-09.594, que está para ser publicado e foi relatado pela ilustre Conselheira Maria Teresa Martínez López. Na ocasião esta Câmara decidiu, por unanimidade, negar provimento. Idêntica solução impõe-se no caso presente.

Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2004

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

