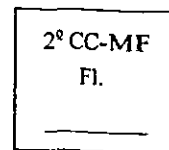
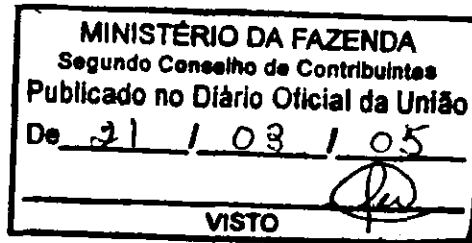




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658

Recorrente : SOPAVE S/A SOCIEDADE PAULISTA DE VEÍCULOS  
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**COFINS. DECADÊNCIA.** O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com art. 150, § 4º, do CTN.


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

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SOPAVE S/A SOCIEDADE PAULISTA DE VEÍCULOS.**

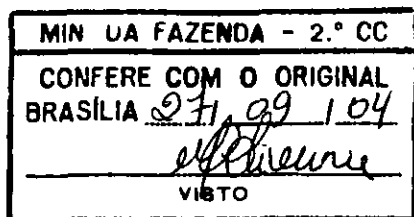
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **em negar provimento ao recurso: I) por maioria de votos, quanto à decadência.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna e Valdemar Ludvig; e **II) por unanimidade de votos, com relação às demais matérias.**

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2004

  
Leonardo de Andrade Couto  
**Presidente**

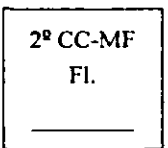
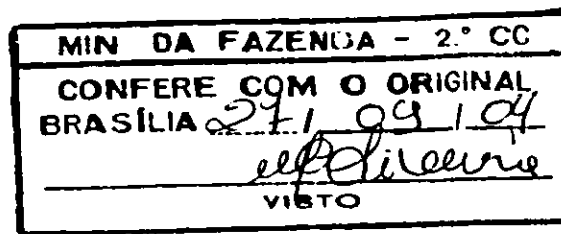
  
Emanuel Carlos Damas de Assis  
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Zomer (Suplente), Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.  
Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.  
Eaal/ovrs





Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658

Recorrente : SOPAVE S/A SOCIEDADE PAULISTA DE VEÍCULOS

## RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração relativo à COFINS, períodos de apuração 01/93 a 12/94 (fls. 15/25). Conforme o Termo de Constatações de fls. 15/16 que integra o referido Auto, o lançamento decorreu da diferença entre os valores declarados nas DCTF dos anos de 1993 e 1994 e os informados nas DIPJ respectivas, tudo conforme demonstrado no Termo de Verificação de Intimação de fl. 14.

À fl. 15 a fiscalização também informa que antes de proceder ao lançamento intimou a empresa a justificar as diferenças (fl. 13), mas ela nada esclareceu, respondendo que guarda livros e documentos fiscais somente dos últimos cinco anos (fl. 12).

Irresignada a autuada apresenta a impugnação de fls. 46/50, onde requer o cancelamento do Auto de Infração. Inicialmente argüi a decadência do lançamento, reportando-se ao art. 173, I, do CTN e aduzindo que o direito de a Fazenda Pública lavrar o Auto de Infração findou em 1º de janeiro de 2000, para depois citar o art. 150, § 4º, do mesmo CTN, afirmando que já houve a homologação tácita e está definitivamente extinto o crédito tributário.

Em seguida contesta os valores do lançamento, argumentando que da base de cálculo da COFINS na atividade de concessionária de veículos devem ser excluídos os valores repassados aos fabricantes. Entende que a atividade de concessão comercial entre produtores e revendedores de veículos, regulada pela Lei nº 6.729/79, desfigura a relação jurídica de compra e venda, se configurando como venda em consignação. Informa ser submetida a regras rígidas impostas pela concedente, notadamente as decorrentes dos financiamentos de "compra", em que a instituição financeira pertence à própria montadora, sempre com garantia de penhor mercantil.

Face a tal entendimento é que a apura a base de cálculo da COFINS a partir das receitas auferidas e procedendo às exclusões previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, obtendo como "faturamento real" a diferença entre *"o preço de custo do veículo e o seu preço de venda ao consumidor final, ainda que, na nota fiscal, emitida pela mesma, conste o valor total da 'venda'"*.

Ao final a recorrente invoca o princípio da isonomia, para argüir que deve ser aplicado o art. 226 do Regulamento do Imposto de Renda, a determinar a incidência da COFINS apenas sobre a margem de ganho.

A DRJ julgou procedente o lançamento, rejeitando todas as alegações da impugnante (fls. 67/79).

Face à inexistência de Aviso de Recebimento, o Recurso Voluntário foi considerado tempestivo, levando-se em conta o prazo de 15 dias a contar do dia da expedição da intimação, na forma do art. 23, II e seu § 2º, II, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97 (ver fls. 80/84).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658

Nele a recorrente repete, na integralidade, os argumentos da impugnação (fls. 84/89).

Em virtude de a recorrente ter ingressado com Mandado de Segurança para não proceder ao arrolamento de bens, no qual inicialmente foi deferida a liminar mas no mérito o pleito foi denegado (fls. 90/103), esta Terceira Turma do Segundo Conselho de Contribuintes converteu o julgamento do recurso em diligência, visando verificar a garantia de instância (fls. 106/109), que afinal foi certificada como suficiente (fls. 114/117).

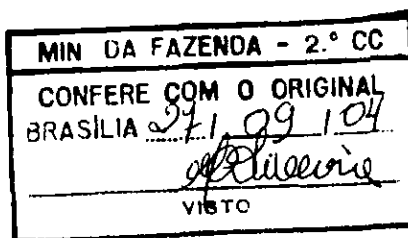
É o relatório.

MIN DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 27/09/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário deve ser considerado 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, pelo que dele conheço.

As alegações a serem analisadas são somente duas, a par da impugnação e do Recurso: a decadência e a pretendida redução na base de cálculo da COFINS, na atividade da recorrente, que é concessionária de veículos.

O prazo decadencial da COFINS é de dez anos, a contar do fato gerador.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial da COFINS tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". No caso das referidas contribuições, o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 estabeleceu o intervalo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN.

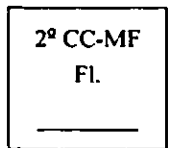
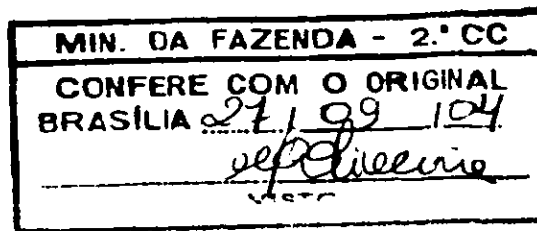
A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Inclusive, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

*"... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade."*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo n.º : 13808.004275/00-61  
Recurso n.º : 121.572  
Acórdão n.º : 203-09.658

No caso dos autos, cuja ciência do lançamento ocorreu em 08/12/2000 (fl. 26), nenhum dos períodos de apuração do lançamento, relativos aos anos de 1993 e 1994, foi atingido pela caducidade.

Quanto à redução na da base de cálculo da Contribuição, também é infundada. A recorrente entende que no caso das concessionárias de veículos devem ser excluídos os valores pagos aos fabricantes.

Todavia, a venda das montadoras às concessionárias de veículos não se realiza sob consignação, como já restou claro na decisão de primeira instância. A referendá-la, tem-se neste Conselho de Contribuintes inúmeras decisões, 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, alterada pela Lei nº 8.132/90, 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 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:



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n<sup>o</sup> : 13808.004275/00-61  
Recurso n<sup>o</sup> : 121.572  
Acórdão n<sup>o</sup> : 203-09.658

MIN DA FAZENDA - 2.ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 27/09/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

*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 n<sup>o</sup> 4.886/65, ainda assim atua por conta alheia, recebendo comissão.

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.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 27/09/04
<i>ap. Oliveira</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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, 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN UA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 27.1.09 104
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658

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.

Quanto à existência de penhor mercantil, numa operação em que a recorrente dá como garantia à instituição financeira que a financia os veículos comprados da montadora, em nada altera a natureza da compra e venda original. O fato de o banco ser ligado, ou mesmo pertencer, à montadora, também não tem qualquer importância, não cabendo confundir a compra e venda entre a recorrente e a montadora, com o financiamento para tanto.

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.

Referida Lei, cujo inciso III do § 2º do art. 3º foi revogado sem que tenha tido qualquer eficácia, por não ter sido regulamentado, não ampara a pretensão da recorrente. Neste sentido cabe atentar para o julgado abaixo do STJ, a referendar o Ato Declaratório do Secretário da Receita Federal nº 56, de 20/07/2000, segundo o qual o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, tendo sido revogado pelo art. 47, IV, "b", da MP nº 1.991-18, de 09/06/2000, atual MP 2.158-35, de 24/08/2001, não produziu eficácia no período em que vigente. Observe-se:

*RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N.º 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA N.º 1991-18/2000.*

*AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.*

*1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo*



Processo nº : 13808.004275/00-61  
Recurso nº : 121.572  
Acórdão nº : 203-09.658

*jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.*

2. *"In casu", o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.*

3. *Recurso Especial desprovido.*

*(Superior Tribunal de Justiça, Resp nº 445.452 - RS (2002/0083660-7) - DJ de 10/03/2003, Relator Min. José Delgado).*

Por último a pretendida aplicação da legislação do Imposto de Renda à base de cálculo da COFINS. É assaz desarrazoada a pretensão porque a base de cálculo desse imposto é a renda ou o resultado do período, bem diferente do PIS e da COFINS, que incide sobre o faturamento ou receita bruta. Daí não poder ser aplicada à COFINS, nem ao PIS, a legislação específica daquele.

Destarte, a decisão recorrida não merece reparos, devendo ser mantida *in totum*.

Pelo exposto, voto para negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2004

EMANUEL CARLOS DANÉAS DE ASSIS

