



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 26 / 03 / 2004
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13855.000938/00-85
Recurso nº : 122.992
Acórdão nº : 203-09.061

Recorrente : ENDO VEÍCULOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

COFINS. VENDA DE VEÍCULOS. A empresa concessionária de veículos deve recolher a Cofins na forma da lei, ou seja, sobre a receita bruta e não sobre a margem de lucro.

TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 não tinha força executória, pois seu comando é expresso ao remeter a sua efetividade para normas regulamentadoras a serem expedidas pelo Poder Executivo. O Poder Executivo, por meio da edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, revogou o referido inciso sem dar-lhe executoriedade.

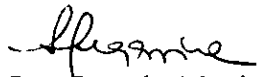
Recurso negado.

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

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

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Luciana Pato Peçanha Martins
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.
Eaal/cf



Processo nº : 13855.000938/00-85

Recurso nº : 122.992

Acórdão nº : 203-09.061

Recorrente : ENDO VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem relatar o processo em tela transcrevo o Relatório da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP:

“A empresa qualificada em epigrafe foi atuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins no período de 01/01/1998 a 31/12/1999, conforme enquadramento legal constante das fls. 05 e 09.

O auto de infração, lavrado em 15/09/2000, fls. 04 a 09, constituiu o crédito tributário no valor total de R\$110.116,26, sendo R\$53.630,91 da contribuição, R\$16.262,23 de juros de mora e R\$40.223,12 de multa de ofício proporcional ao valor da contribuição. A descrição dos fatos encontra-se no Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/12.

A empresa foi atuada por excluir indevidamente valores da base de cálculo da Cofins referentes ao "custo de veículos vendidos consignados", recolhendo a contribuição em valor menor do que o devido.

Na impugnação de fls. 65/68, a empresa alegou ser consignatária da Peugeot do Brasil Automóveis Ltda. Apresentou o Instrumento Particular de Consignação Mercantil às fls. 70/76 com a Peugeot do Brasil Automóveis Ltda. e outro contrato da mesma espécie com a Cia. Importadora e Exportadora Coimex, às fls. 77/82. Segundo a empresa, ela recebe os veículos novos em consignação e os mesmos ficam em estoque até a sua venda. Quando ocorre a venda, a consignante fatura à consignatária, que por sua vez fatura ao consumidor final. Citou a Instrução Normativa n.º 152, de 16/12/1998, que dispõe sobre o regime fiscal aplicável aos veículos usados, equiparado à consignação, alegando que faz mais do que isso, pois está inserida no regime das operações de consignação mercantil conforme contratos citados. A base de cálculo da Cofins venda de veículos novos efetuados através de operações de consignação mercantil é a diferença entre venda e custo, ou seja, a margem de lucro. Contestou ainda a multa aplicada de 75%, considerada injusta diante das dificuldades da empresa e pede que esta seja excluída ou reduzida.”

Pelo Acórdão de fls. 111/118 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Ribeirão Preto – SP julgou procedente o lançamento:

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

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/12/1999

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.



Processo nº : 13855.000938/00-85
Recurso nº : 122.992
Acórdão nº : 203-09.061

COFINS. BASE DE CÁLCULO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS NOVOS.

A contribuição para o Cofins incide sobre o faturamento mensal 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.

MULTA DE OFÍCIO.

Cabível a multa de ofício aplicada conforme legislação de regência.

Lançamento Procedente”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 127/137), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de comprovante de arrolamento de bens (fls. 167/170).

É o relatório.



Processo nº : 13855.000938/00-85

Recurso nº : 122.992

Acórdão nº : 203-09.061

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

A discussão cinge-se à relação comercial existente entre a concessionária e as importadoras de veículos, pela qual a interessada, pretendendo caracterizá-la como venda em consignação, defende submeter-se à incidência da contribuição exigida apenas quanto à margem de ganho obtida, no que se refere à comercialização de veículos novos.

A Cofins sempre teve como base de cálculo o faturamento, desde a edição da Lei Complementar nº 70/91. É o que se depreende pela simples leitura do artigo 2º desta lei.

Já a Lei nº 9.718, de 27.11.1998, introduziu significativas alterações nessa lei complementar. Pela nova redação dada, houve ampliação da base de cálculo e elevação da alíquota da Cofins. 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”.

A alegação de que não possui a disponibilidade econômica do bem, porquanto não adquire a propriedade plena, não leva à conclusão de que as contribuições sociais devam incidir somente sobre a margem de lucro. O conceito de propriedade no Direito Civil indica que nem sempre a propriedade é plena, e nem por isso deixa de ser propriedade. Apenas para clarear o conceito de propriedade, já que contestada veementemente pelo autor da ação, analisando o art. 525 do Código Civil, Maria Helena Diniz em seu Código Civil Anotado, p. 401, diz:

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

II – Propriedade limitada. A propriedade será limitada quando: a) ativer ônus real, ou seja, quando se desmembra um ou alguns de seus poderes, que passa a ser de outra, constituindo-se o direito real sobre coisa alheia. Por exemplo, no usufruto, a propriedade do nu-proprietário é limitada, porque o usufrutuário tem sobre o bem o uso e gozo; b) for resolúvel, porque no seu título constitutivo as partes estabelecem uma condição resolúvel 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”.



Processo nº : 13855.000938/00-85
Recurso nº : 122.992
Acórdão nº : 203-09.061

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

Ressalto que não existe lei delimitando que a receita (contabilmente falando) da empresa estaria subsumida à margem de comercialização. A margem de comercialização é o percentual, determinado pelo art. 14 da Lei nº 6.729, de 1979, que a empresa pode auferir como lucro bruto, o que é diverso do conceito de receita, ou mesmo de faturamento.

Ademais, com esse raciocínio, qualquer empresa poderia obter a exclusão de “receitas repassadas”. Exemplifiquemos com um supermercado que vende queijo. Pagou à empresa fabricante dos queijos R\$ 5,00 e vendeu a R\$ 6,00. “Repassou”, ainda antes da revenda, R\$ 5,00 da receita dos copos à fabricante.

Outro exemplo. O mesmo supermercado vendeu estes queijos 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 (receita bruta) estão englobados os custos e o lucro. Entre esses custos temos a aquisição de produtos outros (matéria-prima/aquisição para revenda), o salário dos empregados, os tributos. Ora, não teríamos “repasso” 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.

Há ainda que se observar a real posição da recorrente frente aos seus clientes. Estes, como consumidores, firmam contrato com a concessionária – qualidade que detém a reclamante -, 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. 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.

Os 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. Note-se que a cláusula quinta do contrato entre a recorrente e a Peugeot (fl. 74) estabelece que a consignatária arca com todos os riscos de inadimplência do adquirente.

Ademais, independentemente de a venda ser em consignação, o contrato é bastante claro ao determinar que no momento em que a consignatária prometer a venda dos veículos recebidos em consignação a terceiros, obriga-se a comunicar, imediatamente, o fato à consignante, que emitirá, com base nos preços então vigentes e **para a consignatária**, a correspondente nota fiscal de venda, transferindo-lhe a propriedade dos veículos consignados, transferência esta que estará condicionada à concretização da promessa de venda apresentada pela consignatária. Portanto, a consignatária, no caso a reclamante, vende os veículos após comprá-los da consignante – a revendedora. Por sua vez, a nota fiscal de venda ao consumidor



Processo nº : 13855.000938/00-85
Recurso nº : 122.992
Acórdão nº : 203-09.061

será emitida pela reclamante e não pela consignante. Existindo faturamento, há a incidência da contribuição.

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a respeito da matéria em análise, conforme ementa do julgado abaixo reproduzido:

"TRIBUTÁRIO – PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO: LC 7091 - 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 adotado 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 3-46524/PR, 2ª Turma, DJ de 09/09/2002, Relª Minª ELIANA CALMON)

A reclamante alega a possibilidade de excluir, da receita bruta, os valores transferidos para outra pessoa jurídica, em razão do disposto na Lei nº 9.718/1998, art. 3º, inciso III, § 2º. O referido artigo determina:

"Art. 3º - ...

§ 2º - Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo."

A regra jurídica posta no inciso III do § 2º do art. 3º da norma supra-identificada, em seus exatos termos, depende de regulamentação para que possa irradiar efeitos jurídicos.

As normas tributárias, regra geral, são auto-aplicáveis imediatamente à sua publicação. Porém, quando a norma traz expressamente em seu bojo o comando para outro legislador, no caso o poder executivo, complementando-a, regulamentando-a, não há como ser considerada auto-aplicável. Ao remeter a sua eficácia para outra coordenada de tempo que não a da sua publicação, o legislador optou por não dar à regra executoriedade imediata. Inseriu em seu alcance e abrangência condições a serem estabelecidas pelo Poder Executivo.

Oscar Tenório, citando Clóvis Beviláqua, assevera:

"36 - Quando a execução da lei fica a depender de regulamento, somente após a publicação deste ela vigorará. Mas a parte da lei que independe do ato regulamentar entrará em vigor no prazo estipulado(24).



Processo nº : 13855.000938/00-85
Recurso nº : 122.992
Acórdão nº : 203-09.061

Há regulamentos que completam o texto da lei. Não são autônomos como os primeiros, mas têm o destino de encher com substância legal os claros deixados pelo poder legislativo. Recebem o nome, conforme diz a doutrina francesa, de "règlements sur invitation de la loi"(25)". (Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Editor Borsoi, RJ, 1955, pág. 37).

Hermes Lima, em sua obra "Introdução à Ciência do Direito" (Livraria Freitas Bastos. 1958, 9ª ed., págs. 130/131), leciona:

"Assim resume SERPA LOPES as conclusões da doutrina sobre a vigência dos regulamentos: a) se a execução da lei depende do regulamento, a obrigatoriedade dela subordina-se à respectiva regulamentação, contando-se-lhe, pois, a vigência a partir do regulamento."

Por sua vez, o constitucionalista José Afonso da Silva, em seu livro "Aplicabilidade das Normas Constitucionais", assim se manifestou acerca da eficácia das leis em geral:

"É conhecida a tese doutrinária segundo a qual uma lei dependente de regulamento nela indicado somente começa a vigorar a partir da emissão do regulamento. Nossa Lei de Introdução ao Código Civil não sufraga essa doutrina, que, a nosso ver, comete o equívoco de confundir vigência com eficácia. O que pode dizer é que a lei dependente de regulamento só é executória com a decretação daquele; mas isso não exclui a entrada em vigor da lei na data prevista, nem tolhe a ocorrência de certos efeitos jurídicos, como revogação das leis anteriores contrárias ou na forma consagrada nos arts. 1º e 2º da Lei de Introdução ao Código Civil."

A par da discussão teórica acerca da eficácia e vigência das normas que dependem de regulamentação, constata-se que o Poder Executivo, por meio da edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, revogou o referido inciso sem dar-lhe executoriedade. Tal entendimento foi esposado pelo Superior Tribunal de Justiça por meio do REsp nº 445.452 – RS, cujo julgamento está assim ementado:

"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 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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13855.000938/00-85
Recurso nº : 122.992
Acórdão nº : 203-09.061

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."*

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS