



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2.º	PUBL. ADO NO D. O. U.	
C	0. 16 / 02 /	07
C	Rubrica	

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Recorrente : DOKAR VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

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

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

PIS/COFINS. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULO. VENDA DE VEÍCULOS NOVOS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. LC nº 70/91. LEI nº 9.718/98. As contribuições incidem 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOKAR VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS 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 28 de março 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 8/8/2006

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : DOKAR VEÍCULOS, PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.

RELATÓRIO

"Trata o presente processo de pedido de restituição e declaração de compensação de valores recolhidos a título da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, apresentado em 14/02/2003 (fl.1), referente ao período de apuração de fevereiro/1993 a dezembro/2002 (fls. 22/26), no valor de R\$ 2.160.379,79.

2. A contribuinte argumentou a favor de seu direito à restituição/compensação o seguinte:

2.1. está sendo compelida a efetuar recolhimento sobre bases irreais, sobre receitas que não lhe pertencem, o que afronta o princípio constitucional da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco;

2.2. o benefício concedido pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, para as operações de compra e venda de veículos usados não foi estendido às operações com veículos novos, em notória afronta ao princípio constitucional da igualdade tributária, insculpido no art. 150, inciso II, da Magna Carta;

2.3. entende dever recolher o PIS e a Cofins tendo como base de cálculo sua receita real ou faturamento, isto é, o valor que efetivamente ingressa em sua esfera patrimonial, como, aliás, recentemente já decidiu o Segundo Conselho de Contribuintes;

2.4. é apenas intermediadora do negócio efetuado entre montadora e consumidor. Portanto, sua receita bruta ou faturamento nada mais é senão o valor obtido com a venda dos veículos ao consumidor diminuído do valor repassado à montadora.

3. A autoridade fiscal indeferiu o pedido (fls. 82/84), sob a fundamentação de que:

3.1. o controle de constitucionalidade das leis é de competência exclusiva do Poder Judiciário;

3.2. no que se refere ao período de janeiro/1993 a 13 de fevereiro/1998, teria decorrido o prazo decadencial;

3.3. por caracterizar operação típica de compra e venda a operacionalização da concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores, constitui base de cálculo do PIS e da Cofins o faturamento mensal da contribuinte, ou seja, o valor total constante da nota fiscal de venda ao consumidor.

4. Em 07/07/2003, a contribuinte protocolou Desistência do Processo de Compensação (fl. 88). Posteriormente, em 04/09/2003, foi dada ciência da decisão que indeferiu seu pedido de restituição/compensação (fl. 88v), tendo a interessada apresentado manifestação de inconformidade em 02/10/2003 (fls. 89/102), na qual, além de reiterar os mesmos argumentos já expendidos em seu pedido inicial, alega, ainda, que não teria ocorrido a decadência, uma vez que o prazo para pleitear a restituição de tributos sujeitos a posterior homologação do Fisco começa a fluir quando decorridos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Cita-se jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

5. À fl. 111, encontra-se análise feita pela Delegacia da Receita Federal de Taubaté, na qual está estampado o entendimento de que a contribuinte teria desistido apenas das compensações efetuadas por meio da Declaração de Compensação (fl. 1), as quais foram não homologadas pelo despacho decisório de fls. 82/84. Logo, a solicitação da interessada teria se reduzido a um pedido de restituição."

Remetidos os autos à DRJ em Campinas – SP, foi o indeferimento mantido em acórdão assim ementado:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1993 a 31/12/2002

Ementa: PIS. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. AD SRF 96/99. VINCULAÇÃO. Consoante Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento, inclusive nos casos de tributos sujeito à homologação ou de declaração de inconstitucionalidade.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO. As concessionárias de veículos estão sujeitas ao PIS e à Cofins sobre valor de seu faturamento/receita o que inclui o valor total da venda ao consumidor.

Solicitação Indeferida".

Inconformada apresenta a contribuinte recurso voluntário.

É o relatório. *A*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Tempestivo é o recurso razão pela qual do mesmo conheço.

Inicialmente, quanto à questão da decadência, vejamos:

O pedido da recorrente foi efetuado em 14/03/2003, reportando-se a competências relativas ao período compreendido entre 02/1993 e 12/2002.

É entendimento pacificado deste Colegiado que o prazo para repetição de eventual indébito deve ser contado a partir do pagamento, nos termos do art. 168, I, c/c o art. 165, I, do CTN:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário;"

Assim, tenho por decaídas todas as competências anteriores a 14/03/1998. Quanto aos períodos restantes, vejamos:

A questão tratada no presente processo já foi objeto de apreciação por este Relator outras vezes, como no Recurso Voluntário nº 121.787, do qual transcrevo trechos:

"(...)

Inicialmente, cumpre traçar alguns pensamentos acerca da natureza da relação jurídica existente entre a Concessionária e o Fabricante, mormente os ditames da Lei nº 6.729/79, modificada pela Lei nº 8.132/90.

Em que pese as diversas definições jurídicas acerca do instituto da consignação, utilizaremos a novel descrição constante na Lei nº 10.406/2002 – Código Civil Brasileiro, em seu artigo 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, em que pese a ausência do contrato firmado entre a Concessionária/Recorrente e o Concedente/Fabricante, esta é a exata descrição da operação levada a efeito pelos mesmos, tendo em vista o artigo 11 da Lei nº 6.279/79



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

"Art. 11. O pagamento do preço das mercadorias fornecidas pelo concedente não poderá ser exigido, no todo ou em parte, antes do faturamento, salvo ajuste diverso entre o concedente e sua rede de distribuição."

Parágrafo único. Se o pagamento da mercadoria preceder a sua saída, esta se dará até o sexto dia subsequente àquele ato."

Logo, pouco importa se o nome atribuído às operações praticadas é distinto de "venda por consignação", devendo ser efetivamente considerada a realidade material que é, inequivocamente, a entrega de bens, decorrente de um contrato de concessão que visa, antes de qualquer coisa, ter o condão da exclusividade aos bens a serem objeto da venda, sem pagamento contemporâneo à entrega, ocorrendo, por força legal, o pagamento somente após a venda, pelo concessionário. A princípio, parece que se está 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 artigo 5º:

"As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados".

Ora, se há disposição legal que trate do tema, é por que a legislação anterior não o fazia. E esta assertiva acompanha o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, como se verá a seguir.

Na prática, não se negue, verifica-se que, após a venda, parte do valor obtido é repassada para a concedente, permanecendo a margem de lucro existente com a concessionária. Entretanto, ao contrário do que dá a entender o Recorrente no decorrer do processo, esta margem de lucro não possui limitação legal alguma, como inclusive prevê o artigo 13 da Lei nº 6.279/79:

"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.)"

Por tal, nos vemos diante de uma situação no mínimo interessante; o valor de venda é tributado pelo PIS e pela COFINS, à razão de 3,65%; parte desta base de cálculo é repassada ao concedente, que novamente irá tributá-la como receita própria. Verifica-se então o efeito cumulativo das contribuições, que somente veio a ser parcialmente extinto com a Lei nº 9.718/98, e depois com a Lei nº 10.637/02.

(...)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Entretanto, tanto a questão da cumulatividade das contribuições, como aquela relativa à natureza da operação das concessionárias de automóveis já foram objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça, como demonstra o voto abaixo, recentíssimo:

"RECURSO ESPECIAL Nº 417.009 - SC (2002/0022302-5). TRIBUTÁRIO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULO. PIS. COFINS. FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. LC Nº 70/91. LEI Nº 9.718/98.

1. Recurso Especial contra v. Acórdão segundo o qual "a empresa concessionária de veículo deve recolher a contribuição para o PIS e COFINS na forma da lei, ou seja, sobre a receita bruta e não sobre a margem de lucro".

2. A base de cálculo do PIS/COFINS é o faturamento da empresa ou a renda bruta, nos termos do art. 2º, da LC nº 70/91.

3. De acordo com a Lei nº 9.718/98, tanto o PIS como a COFINS mantiveram o faturamento como sua base de cálculo; no entanto, ampliou-se o conceito (faturamento correspondente à receita bruta). A referida Lei elevou a base de cálculo do PIS e da COFINS e aumentou a alíquota desta última.

4. Operações realizadas pela recorrente referentes a contratos de compra e venda mercantis (comércio de veículos automotores), e não de compra e venda em consignação.

5. Inocorrência de "remessa" ou "entrega" de bens pelo fabricante a serem alienados pela concessionária, mas, sim, transferência de domínio desses por meio da compra e venda.

6. A recorrente, em momento algum, suportou tributação sobre faturamento em conta alheia, uma vez que, ao realizar operações de compra e venda mercantil, e não de consignação, o faturamento por ela percebido é do valor total da venda, restando devida a cobrança do PIS e da COFINS sobre este valor.

7. Precedente da Segunda Turma desta Corte Superior.

8. Recurso não provido.

VOTO

O SR. MINISTRO JOSÉ DELGADO (RELATOR): A matéria jurídica encartada nos dispositivos legais tido por violados foi devidamente debatida no acórdão recorrido, merecendo, assim, ser conhecido o apelo extremo.

O voto-condutor do acórdão objurgado encontra-se em perfeita harmonia com o posicionamento deste Relator, pelo que o transcrevo como razão de decidir (fls. 147/150):

"(...)

No mérito, importa referir que o PIS e a COFINS sempre tiveram como base de cálculo o faturamento, desde a edição das leis Complementares 07/70 e 70/91.

É o que se depreende pela simples leitura, dos artigos destas leis, respectivamente art. 3º (PIS) e art. 2º (COFINS).

Já a Lei 9.718, de 27.11.1998, introduziu significativas alterações nessas leis complementares.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 8 18 2006

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 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 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 – REVENDA OU INTERMEDIÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE – COGNIÇÃO SUMÁRIA.

1. Não se avista aperfeiçoada, prima facie, na comercialização de veículos pela rede autorizada de concessionárias, a operação de mera intermediação, própria dos contratos de comissão, pois o que se delineia, com maior rigor, é a situação de transmissão econômica dos produtos da marca, do concedente à concessionária, assumindo esta o risco inerente a negócio próprio, a configurar a hipótese típica de revenda, cujo resultado financeiro configura a hipótese de incidência tributária, indevidamente questionada.

2. Em casos que tais, diante de evidência de tal ordem, ainda que não definitiva, eis que é sumária a cognição da controvérsia, não se pode autorizar a incidência da COFINS e do PIS apenas sobre a diferença financeira entre preço de aquisição e preço de venda, tal como pretendido, na medida em que faturamento, para tal efeito, é o resultado final e global da operação comercial".

(Tribunal Terceira Região, Relator Juiz Carlos Muta, AG – AGRAVO DE INSTRUMENTO, 1.999.03.00.055159-9, DJU data 14/06/2000, página 156).

Desta forma, mantenho a decisão do juiz singular para afirmar que a concessionária deve recolher o PIS e a COFINS, na forma da lei, sobre o faturamento, ou seja, sobre a receita bruta".



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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.

Também incorre a consignação, porquanto a concedente, basta ver a Lei nº 6.729/79, pode obrigar a concessionária a manter estoque. Ora, estoque é um conceito contábil que obrigatoriamente tem como premissa a disponibilidade sobre bens.

Sobre consignação, anota Maria Helena Diniz (Tratado teórico e prático dos contratos. São Paulo: Saraiva, 1993, vol. 2, pg. 3):

"Há muito tempo existe uma prática mercantil em que o fabricante ou comerciante envia mercadorias ou produtos a outro comerciante, que se obrigará a pagar o preço estimado ou a devolver aquelas coisas, após um certo prazo. Trata-se de consignação de mercadorias a um comerciante para que ele as venda; se vender apenas alguns produtos, deverá devolver os não vendidos, pagando o preço dos que foram alienados; se nada vender, deverá restituir tudo".

Com efeito, temos a transmissão econômica do produto da fabricante à concessionária, sendo que esta assume todos os riscos inerentes ao negócio próprio, inclusive o de não conseguir vender os carros – e não há cláusula prevendo a devolução. Típica operação de revenda, portanto.

Veja que a própria lei n 6.729/79, no seu artigo 10, § 3º, dispõe que "o concedente reparará o concessionário do valor do estoque de componentes que alterar ou deixar de fornecer, mediante sua recompra por preço atualizado à rede de distribuição ou



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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 deduz dos termos da Lei, "recompra", "readquirir-lhe", "preço de venda à rede de distribuição", temos entre concedente e concessionário operação de compra e venda, e não de consignação. Ressalto que em nenhum momento, ao contrário do que alegado – quiçá fruto de forçada interpretação – temos a Lei delimitando que a receita (contabilmente falando) da empresa estaria subsumida à margem de comercialização. Este é o percentual que a empresa pode auferir como lucro bruto, o que é diverso do conceito de receita, ou mesmo de faturamento.

Ademais, qualquer empresa poderia obter a exclusão de "receitas repassadas". Exemplifiquemos com um supermercado, sendo que este supermercado vende copos. Pagou à empresa fabricante dos copos R\$ 3,00, e vendeu a R\$ 4,00. "Repassou", ainda antes da revenda, R\$ 3,00 da receita dos copos à fabricante.

Outro exemplo. O mesmo supermercado vendeu estes copos e obrigou-se a pagá-los somente na medida em que os for vendendo, não havendo cláusula de devolução desses produtos caso não conseguir comercializá-los. Aqui também não estamos tratando de consignação, mas de revenda.

Aliás, no preço de um produto (rectius, receita bruta), estão englobados os custos e o lucro. Entre esses custos temos a aquisição de produtos outros (matéria-prima/aquisição para revenda), o salário dos empregados, os tributos. Ora, não teríamos "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.

Passada esta fase de fixação de premissas – o que faço para não chegar a sofismática conclusão da empresa impugnante –, passo à análise do § 2º, inciso III, do artigo 3º, da Lei nº 9.718 que dispõe "os valores que computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo poder executivo".

Ora, em que pese o poder executivo não ter expedido as normas regulamentadoras, resta claro que está abrangida pela norma a hipótese de transferência de receita, o que somente ocorreria caso estivessemos tratando de consignação.

Aliás, a Lei 9.716/98, em seu artigo 5º, admite que "As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados".



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.

Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Como se vê, somente mediante equiparação definida por lei, poderia a empresa impugnante tratar de compra e venda de veículos novos como se consignação fosse. Não havendo essa equiparação, não há como dar acolhida à sua irresignação".

As operações realizadas pela recorrente são, de acordo com o objeto social da empresa, contratos de compra e venda mercantis (comércio de veículos automotores), e não de compra e venda em consignação.

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)

Na citada decisão, a eminente Relatora desenvolveu as seguintes assertivas:

"Segundo a LC 70/91, a base de cálculo do PIS - COFINS é o FATURAMENTO ou RECEITA BRUTA DAS VENDAS DE MERCADORIAS (art. 2º), estabelecendo expressamente quais as parcelas que devem ser consideradas excluídas do faturamento (parágrafo único do art. 2º da LC 70/91), dispositivo já declarado constitucional pelo STF (ADC 1-1).

A questão da base de cálculo da COFINS, sem nenhuma alteração substancial alguma da LC 70/91, foi ratificada pela Lei 9.718/98.

Dentro deste entendimento, a pretensão da empresa leva à alteração da base de cálculo do PIS/PASEP, em interpretação que não se alinha com a norma.

O entendimento da empresa desenvolveu-se por força do art. 44 da MP 1.991, transformada na Lei 9.430/96, deixando claro ser os fabricantes e importadores contribuintes de direito do PIS/COFINS incidentes sobre as vendas efetuadas, nas quais funcionariam os revendedores como substitutos ou contribuintes de fato.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

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

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13883.000038/2003-97
Recurso nº : 129.527
Acórdão nº : 202-16.978

Cleuza Takafuji
Secretária de Segunda Câmara

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, NEGOU provimento ao recurso.

É como voto."

Assim, tenho que na apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS há que se computar o faturamento como um todo, sem exclusão ou glosa de qualquer natureza. Isto pois, a uma, a natureza da operação praticada pela concessionária não configura operação de consignação, ou outro nomen juris qualquer, que enseje o repasse de parcelas que não sejam tributadas; a duas, para os períodos pretéritos à Lei nº 9.718/98 inexistia previsão legal de exclusão; para os posteriores, como o artigo 3º da mesma, que previa tais eventuais exclusões, nunca foi regulamentado e hoje encontra-se revogado, nunca produziu efeitos.

Por tal, voto no sentido de se negar provimento ao recurso, nos termos da fundamentação supra.

É como voto."

Sala das Sessões, em 28 de março de 2006.

Gustavo Kelly Alencar
GUSTAVO KELLY ALENCAR