



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13890.000294/2003-95
Recurso n° 262.312 Voluntário
Acórdão n° 3401-00.615 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2010
Matéria RESTITUIÇÃO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718, ART. 3º, §2º, III
Recorrente ÁPIA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2000 a 31/10/2002

CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALOR PAGO À MONTADORA. IMPOSSIBILIDADE.

O PIS/Faturamento e a COFINS devidos pelas empresas concessionárias de veículos tem com base de cálculo 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.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis – Relator

EDITADO EM 15/04/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Luciano Pontes de Maya Gomes (Suplente) e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

O processo trata de pedido de restituição do PIS, cumulado com Declarações de Compensações (DCOMP).

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

Arguiu, em síntese, que os indébitos têm origem na indevida incidência do gravame sobre o valor global da venda de veículos automotores, quando deveria sé-lo tão-somente sobre a comissão recebida das montadoras, isto é, a diferença entre o valor atribuído ao veículo pela fábrica de automóvel e aquele pelo qual este é repassado ao comprador do veículo, o consumidor final.

Assim, opera como mero intermediário, numa negociação mercantil única (fábrica-consumidor), com plenas características de uma venda em consignação e que o ganho da revenda é uma comissão pré-estabelecida pelo fabricante, tudo disciplinado pela Lei nº 6.729/79 com as modificações da Lei nº 8.132/90.

Posteriormente, à transmitiu à central de dados da Receita Federal as declarações de compensação de fls. 31/174 consignando compensação do aventado crédito com débitos do próprio PIS apurados nos meses de outubro de 2004 a junho de 2007.

Adveio o despacho decisório do Delegado da Receita Federal do Brasil em Piracicaba-SP indeferindo-lhe o pedido de restituição e não homologando as compensações declaradas ao fundamento de inexistência do direito creditório, consignando que o contrato entre fabricantes e revendedores de veículos caracteriza alienação onerosa, sendo descabida a alegação de que os valores recebidos dos consumidores apenas transitam na escrita contábil das concessionárias, fls. 182/192.

Regularmente cientificada, a interessada ingressou com a tempestiva peça recursal de fls. 201/207 por meio da qual pede a reforma desse decisório e o reconhecimento, por conseguinte, do direito à restituição e compensação.

Argumenta, em síntese, que a relação comercial existente entre o produtor e a distribuidora de veículos -- a primeira denominada concedente e a segunda concessionária -- não se opera de acordo com as regras do livre comércio, ou seja, a segunda tem como lucro apenas a diferença entre o preço bruto e o preço líquido, de forma que não deve recolher a COFINS sobre o total da venda de cada veículo, mas sim apenas sobre o seu faturamento, sob pena de ocorrer bitributação na medida em que o fabricante já recolhe o gravame sobre a parcela referente ao valor pelo qual vende o veículo à concessionária, como também ofensa aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco.



Ao final, defende que a restituição se faça acompanhada de atualização contada desde o pagamento indevido.

A 5ª Turma da DRJ manteve o indeferimento, verificando, inicialmente, que sequer foi comprovado pagamento a maior, já que a presença das notas fiscais de compras se faz indispensável, não bastando as planilhas apresentadas.

Em seguida trata da legislação que rege a tributação em questão, assentando que a Contribuição devida pelos comerciantes varejistas de veículos automotores passou a ser retida e recolhida pelas fabricantes e importadoras por força do artigo 44 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, na condição de contribuintes substitutos, até o advento da Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002, que em seus artigos 1º e 3º, inciso I, trouxe o regime da tributação monofásica, e considera que o negócio jurídico entre a revendedora e a produtora de veículos, regido pela Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, com as alterações da Lei nº 8.132, de 26 de dezembro de 1990, caracteriza operação de compra e venda, com particularidades próprias, porém sem o condão de descaracterizá-la, seguida de nova operação de compra e venda ao consumidor final.

Quanto à base de cálculo em debate, a DRJ assenta que é o faturamento da empresa, assim considerado a receita bruta, inexistindo previsão legal para excluir-se o custo dos veículos novos comercializados pela concessionária.

No Recurso Voluntário, tempestivo, a contribuinte refuta a decisão recorrida e insiste na repetição do indébito, acrescentando aos argumentos da manifestação de inconformidade que a Contribuição deve ser recolhida somente sobre as receitas próprias, com exclusão das receitas de terceiros conforme o art. 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718/98.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

A recorrente defende que no caso das concessionárias de veículos devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição os valores pagos aos fabricantes. Tal redução, contudo, é descabida, sendo certo que 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 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.*

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.

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 contrato 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:

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.

Para que as operações realizadas pela Recorrente fossem de conta alheia e ensejassem a tributação na forma defendida na peça recursal, as vendas aos consumidores teriam que se dar por conta e à ordem da fábrica, ou em consignação, o que, absolutamente, não acontece. Como já dito, as revendedoras de automóveis realizam operações típicas de compra e venda, inseridas num contexto de distribuição ou concessão comercial.

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.

Convém 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 autónomo, cuja profissão é regulada pela Lei n.º 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.

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 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 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 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 do 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.

Quanto ao inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, foi revogado sem que tenha tido qualquer eficácia. Por não ter sido regulamentado, nunca poderia amparar a pretensão da recorrente. Neste ponto 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 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).

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

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

Emanuel Carlos Dantas de Assis