



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.724909/2020-15
RESOLUÇÃO	3101-000.518 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, proferido pela 21ª Turma DRJ08-SP, que julgou improcedente a Impugnação protocolizada pela Recorrente.

Na origem, como a Recorrente possuía saldos credores de IPI, a i. Fiscalização lavrou auto de infração para exigir tão somente a multa de ofício, correspondente ao percentual básico sobre os valores de IPI não destacados nas notas fiscais de saída, no que se refere o período de 01/05/2015 a 30/09/2018, nos termos do que restou da conclusão do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 15/37:

“99. Por conta da apresentação de diversos PER de ressarcimento de IPI, foi iniciado o presente procedimento fiscal, para analisar o direito creditório devido, e depois decidir sobre os respectivos pedidos de ressarcimento.

100. Encarregado de efetuar o procedimento fiscal, examinamos a escrituração fiscal do interessado e os respectivos documentos comprobatórios dos lançamentos feitos, por meio do TDPF acima identificado.

101. No decorrer do Procedimento Fiscal, constatamos, por parte do contribuinte, o cometimento de infração à legislação do IPI, assim resumida:

INFRAÇÃO: FALTA DE DESTAQUE DO IPI EM NOTAS FISCAIS DE SAÍDA (NF-e) DE VEÍCULOS AUTOMOTORES NOVOS - EXCLUSÃO A MAIOR DA BASE DE CÁLCULO DO IPI – FATURAMENTO DIRETO DE VEÍCULOS NOVOS - VALORES RECEBIDOS PELO FABRICANTE NAS VENDAS DIRETAS AO CONSUMIDOR FINAL DOS VEÍCULOS, POR CONTA E ORDEM DOS CONCESSIONÁRIOS DE VEÍCULOS, A ESTES DEVIDOS PELA INTERMEDIÇÃO OU ENTREGA DOS PRODUTOS

102. Como o estabelecimento possui saldos credores bem superiores aos débitos levantados por esta Fiscalização, não foi efetuada a Reconstituição Ex-officio da escrita fiscal do estabelecimento.

103. No tocante à multa de ofício por falta de destaque do IPI nas NF-e de saída para alguns produtos, ela será cobrada independentemente de haver ou não créditos disponíveis para compensar os débitos apurados. Por ser de natureza formal, a infração por falta de destaque difere da outra que gera falta de recolhimento (exige a efetiva produção desse resultado).

104. Todos os demonstrativos utilizados para o cálculo dos saldos credores corretos na escrita do estabelecimento, bem como para o cálculo da Apuração da Multa de Ofício cabível estão mencionados nas seções da Fundamentação deste Termo de Verificação.”

Irresignada com o lançamento fiscal, a Recorrente apresentou sua Impugnação, entretanto, a 21ª Turma da DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, manteve a autuação, conforme ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/05/2015 a 30/09/2018

SUSPENSÃO DE PRAZO. PANDEMIA. IMPUGNAÇÃO. TEMPESTIVIDADE.

Considera-se tempestiva a impugnação apresentada em face da suspensão dos prazos para prática de atos processuais no âmbito da RFB até 31 de agosto de 2020, como medida de proteção para enfrentamento da emergência de saúde pública decorrente do coronavírus/COVID-19, regulamentada pelas Portarias RFB nºs 543,

de 20 de março de 2020; 936, de 29 de maio de 2020; 1.087, de 30 de junho de 2020; e 4.105, de 30 de julho de 2020.

PRELIMINAR. NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INSUFICIÊNCIA NA MOTIVAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afasta-se a preliminar de nulidade do auto de infração quando a fiscalização cumpriu muito bem o dever de motivação do ato administrativo, com especial clareza quanto aos fatos e fundamentos legais da exigência. Se a fiscalização comprovou que o seu método de cálculo está em consonância com o benefício fiscal previsto em lei, não é necessário demonstrar em detalhes porque o método utilizado pela autuada não é adequado.

VENDAS DIRETAS. DO FABRICANTE DE VEÍCULOS AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 2º DA LEI Nº 10.485/2002. BENEFÍCIO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. METODOLOGIA.

O benefício fiscal previsto no art. 2º da Lei nº 10.485/2002, aplicável para as hipóteses nele especificadas, trata da exclusão da base de cálculo do IPI de determinados valores, quais sejam, os montantes devidos pelo fabricante à concessionária de veículos a título de intermediação ou entrega dos veículos especificados nas vendas diretas do fabricante ao consumidor final.

A base de cálculo do IPI com a fruição do benefício fiscal em cada operação deve atender a esse pressuposto legal, como feito pela fiscalização, que obteve a base de cálculo correta para o IPI na venda direta excluindo do "valor da operação" (base de cálculo do IPI caso não houvesse o benefício) o valor da comissão/intermediação informado pela própria interessada.

A metodologia para apurar a base de cálculo do IPI com o benefício fiscal nada tem a ver com a fórmula utilizada previamente pela autuada para obter o valor da comissão a ser repassada à concessionária. O fato de a quantificação do comissionamento ter por base o "valor da mercadoria vendida" não quer dizer que este sofreu a incidência do IPI. Rejeita-se a metodologia para cálculo do imposto devido que utiliza ajustes adicionais não previstos em lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Cientificada do referido acórdão, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, rebatendo as razões do acórdão da DRJ, alegando o seguinte:

- i. Que seus cálculos observam estritamente o que dispõe o artigo 15, da Lei n.º 6.729/1979 (Lei Ferrari), Lei n.º 10.485/2002 e Regulamento do IPI, no sentido de que as comissões são quantificadas sobre a base que contém o IPI, mas não são tributadas pelo IPI;

- ii. Que a DRJ concorda com esse entendimento na medida que restou consignado no acórdão que “no final das contas, o valor do IPI devido com a aplicação do benefício fiscal pode ser obtido pela diferença entre o valor do imposto que seria devido sem o benefício fiscal e o valor do imposto que incidiria sobre o valor da comissão, restando aritmeticamente demonstrada a não tributação do valor da comissão pelo IPI”;
- iii. Que seus cálculos dão plena efetividade à hipótese da Legislação Federal, considerando que seu objetivo é o de desonerar as comissões que as concessionárias fazem jus nas hipóteses de venda direta;
- iv. Que os cálculos da RFB tornam a aplicação do artigo 2º, da Lei n.º 10.485/2002 impraticável; e, por fim,
- v. Que o auto de infração viola o dever de motivação do lançamento e a falta de proporcionalidade e razoabilidade da multa.

Ato contínuo, às fls. 4577/4585, a Recorrente juntou Manifestação, informando a identificação de erro de cálculo nos montantes autuados, o que exigiria o reenvio imediato dos autos à DRF de origem, conforme abaixo se destaca:

“Nota-se, com muita clareza, que a norma jurídica o autoriza a exclusão de duas parcelas da incidência do IPI:

(i) dos valores devidos aos concessionários “pela intermediação ou entrega dos veículos” aos consumidores finais nos casos de venda direta (como explicado no processo, quando as montadoras vendem diretamente seus produtos aos consumidores, as concessionárias que intermedeiam a operação fazem jus a uma comissão de venda); e

(ii) do ICMS incidente sobre esses valores (a comissão integra o preço da mercadoria vendida e, por isso, sofre a incidência do imposto estadual).

(...)

Conforme exposto nos autos, no entender da DRF de Recife, a Recorrente se equivocou ao excluir as referidas comissões da base de cálculo do IPI (primeira hipótese de exclusão). Isto é: a contribuinte teria adotado metodologia inadequada para excluir as comissões da tributação desse imposto nesses casos de venda de direta.

(...)

Apesar de o art. 2º da Lei n. 10.485/2002 ser bastante claro em determinar que o ICMS incidente sobre a comissão paga ao concessionário seja excluído da base de cálculo do IPI, a DRF, para lavrar o auto de infração, não efetuou essa exclusão. Na verdade, a Receita sequer considerou a hipótese, não tendo se referido, em

momento algum do relatório fiscal, à obrigatoriedade de também retirar da base do IPI o ICMS incidente no caso.

(...)

Por isso, difícil não reconhecer esse grave defeito do presente auto de infração: ele se baseia no art. 2º da Lei n. 10.485/2002, que determina a exclusão do ICMS incidente sobre as comissões da base do IPI nas vendas diretas, mas o Fisco, ao dar aplicação ao dispositivo, não deduziu quaisquer desses valores.

E não é só. Há outra parcela de ICMS que deveria ter sido retirada da base de cálculo do IPI, o que também não foi feito.

Trata-se, essa “outra parcela de ICMS”, do ICMS-ST recolhido em razão das disposições do Convênio ICMS n. 51/2000, o qual disciplina a incidência desse imposto em operações interestaduais faturadas diretamente para consumidor final,¹ justamente as que foram objeto do auto de infração.

O § 2º da cláusula primeira do Convênio n. 51/2000 determina que o ICMS relativo à “operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devido à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor”.

(...)

Portanto, são dois os ICMS a serem excluídos da base de cálculo do IPI nas vendas diretas:

(i) o ICMS incidente sobre o valor das comissões devidas aos concessionários de veículos que intermediaram tais operações de venda; e

(ii) o ICMS-ST recolhido nos termos do Convênio ICMS n. 51/2000.

Como se trata de comandos normativos inequívocos, o auto de infração, por efetivamente descumpri-los, padece de ilegalidade, motivo este suficiente para o seu cancelamento.”

Às fls. 4586, como consequência da referida Manifestação, foi proferido despacho de encaminhamento a unidade de origem, confira-se:

“PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10480.724909/2020-15

INTERESSADO: FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.

DESTINO: CEGAP-CARF-MF-DF - Expedir Processo / Dossiê

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Tendo em vista a petição (e-fls. 4579 a 4584), na qual o contribuinte alega que houve erro de cálculo nos montantes atuados, encaminhe-se a Unidade de Origem para análise e providências cabíveis.

DATA DE EMISSÃO: 05/02/2024”

Posteriormente, às fls. 4589/4594, foi juntado o Termo de Informação Fiscal, cujos trechos abaixo se destaca:

“7. No caso do faturamento direto, o fabricante ou importador faz a venda diretamente ao consumidor final.

8. No entanto, para fazer a entrega do veículo, o fabricante direcionará a entrega do bem para certa concessionária da rede autorizada da empresa (de acordo com a Lei nº 6.729/1979).

9. Nessa configuração de venda, o fabricante descontará do valor recebido do comprador final certa importância para remeter ao concessionário de modo a remunerá-lo pela intermediação ou pela entrega do bem.

10. Rememorando o texto legal, vemos que esse valor do preço final que é destinado ao concessionário deve ser excluído da base de cálculo do IPI (tributo lançado neste Auto).

11. Mas o legislador foi mais preciso e disse que o ICMS incidente sobre os valores da comissão que compõem o preço final do veículo também devam ser deduzidos da mesma base de cálculo do IPI.

(...)

13. Assim, não incide ICMS sobre a comissão paga aos concessionários.

14. No entanto, a dedução legal não fala da comissão paga ao concessionário, mas aos valores percebidos da venda final que serão destinados ao concessionário pelos serviços prestados pelo serviço prestado de intermediação ou entrega do veículo.

15. O valor total percebido pelo fabricante na venda ao consumidor final sofreu ampla incidência do ICMS.

16. Dessa forma, o ICMS sobre os valores do preço final estão inclusos nele, pois, pela definição do ICMS, ele é cobrado por dentro do preço, diferentemente do IPI.

17. Assim, abater integralmente o valor da comissão do valor total cobrado do comprador é suficiente para abater o valor devido ao concessionário e o ICMS correlato.

18. Sabemos que há uma profusão de discussões judiciais sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo de vários impostos. Porém, a decisão dada até agora pelo STF, diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições federais (Cofins e PIS/PASEP).

19. Por isso, não há qualquer violação a ato normativo federal ao considerar que o ICMS normal sobre os valores devidos a título da comissão a ser paga aos concessionários já está incluso no valor devido da própria comissão.

20. A explicitação feita no final do caput do art. 2º da Lei mencionado, foi para evitar que o Fisco, na hora de calcular a dedução legal, terminasse a reduzindo, por subtrair do valor devido da comissão o respectivo valor do ICMS incidente na venda ao consumidor final.

21. Logo, devemos reconhecer que o Auto de Infração agiu corretamente ao excluir **INTEGRALMENTE** os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega do veículo, como informado pelo contribuinte em item específico da intimação realizada, a título de comissão devida aos concessionários.

22. A Fiscalização abateu esses valores sem reduzir qualquer valor do ICMS incidente sobre o preço ao consumidor final, exatamente, porque a Lei autoriza computar o ICMS incidente nesses valores.

23. Nada há a corrigir sobre esse aspecto.

24. Em relação à outra parcela de ICMS-ST, cabe outra explicação para a forma de cálculo desenvolvida no Auto de Infração.

25. Antes de tudo, cabe destacar que o ICMS-ST tem tratamento diverso do ICMS normal, mencionado no item acima sobre os valores do preço pago pelo consumidor final para repasse ao concessionário pela intermediação ou entrega do veículo.

26. O ICMS-ST é considerado “por fora” do valor do produto e não está incluso como no ICMS Normal, como trazido pelo informativo da Secretaria da Fazenda de Pernambuco (SEFAZ-PE) abaixo transcrito:

(...)

27. Assim, o preço cobrado na NF corresponde ao Valor do produto (VP) adicionado ao ICMS-ST devido na operação:

Preço NF = VP + ICMS-ST

28. Como apresentado no Auto de Infração, o IPI é cobrado sobre o VP e não sobre o preço total (contendo o ICMS-ST), de acordo com o art. 190, II e § 1º do RIPI/2010 (art. 13 da Lei nº 4.502/1964):

$IPI = Aliq\ IPI \times VP$

(...)

29. Por isso, se a Fiscalização já tiver operado a partir do próprio VP, não é necessário fazer dedução do ICMS-ST.

30. *E foi exatamente assim que a Fiscalização se portou como regra comum de apuração do valor tributável, qual seja, o VP presente na operação de saída.*

31. *Dessa forma, por considerar apenas o VP, não se faz necessário efetuar qualquer ajuste para a exclusão do ICMS-ST.*

32. *Mais uma vez, ressaltamos que a dedução do ICMS-ST somente seria necessária, se a Fiscalização tivesse partido do Preço total da NF para inferir o Valor do Produto, mas não fizemos dessa maneira.”*

Devolvido o processo ao CARF, às fls. 4599/4636, a Recorrente apresentou nova Manifestação rebatendo a Informação Fiscal trazida aos autos, apontando, ainda, novo erro de cálculo, conforme os seguintes tópicos:

1. NOVO ERRO DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS OPERAÇÕES OBJETO DE DEVOLUÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO.

2. QUANTO À EXCLUSÃO DOS ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO IPI LANÇADO.

2.01. QUANTO À EXCLUSÃO DO ICMS INCIDENTE SOBRE O VALOR DA COMISSÃO.

2.02. EXCLUSÃO DO ICMS/ST RECOLHIDO NOS TERMOS DO CONVÊNIO N. 51/2000.

2.02.01. O ICMS/ST RECOLHIDO NOS TERMOS DO CONVÊNIO 51/2000. NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS. AUSÊNCIA DE ANÁLISE ESPECÍFICA PELA DRF.

2.02.02. A DEMONSTRAÇÃO DO EQUÍVOCO COMETIDO PELA DRF. DE FATO, NÃO SE EXAMINOU O ICMS-ST DO CONVÊNIO N. 51/2000.

2.02.03. NO PRESENTE CASO, O ICMS-ST DO CONVÊNIO N. 51/2000 NÃO FOI EXCLUÍDO DA BASE DE CÁLCULO DO IPI.

Às fls. 4637, consta despacho de saneamento de declínio de competência do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho e, às fls. 4639, foi proferido o seguinte despacho de encaminhamento:

“PROCESSO/PROCEDIMENTO: 10480.724909/2020-15

INTERESSADO: FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.

DESTINO: 1ª TO-1ª CÂMARA-3ª SEÇÃO-CARF-MF-DF – Para Relatar

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Tendo em vista o disposto no despacho de saneamento de fls. 4.637/4.638, encaminhe-se o presente processo à Conselheira, Laura Baptista Borges, para julgamento em conjunto com os processos 13603.903513/2018-64, 13603.903514/2018-17 e 13603.903515/2018-53.”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

Conforme se verifica da informação nos autos do processo, o cerne da discussão encontra-se na análise da base de cálculo do IPI, especialmente quanto às exclusões que a própria Recorrente teria deixado de fazer quando da apuração inicial do imposto, quais sejam:

- 1 - O ICMS normal incidente sobre os valores recebidos pelo fabricante pelas vendas diretas ao consumidor final, devido aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos (correspondentes à comissão paga ao concessionário); e
- 2 - O ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST) sobre o veículo comercializado, nos casos de operações da montadora nas quais remete o veículo à concessionária localizada em outra unidade federada.

Como acima relatado, às fls. 4586, como consequência da petição apresentada pela Recorrente, foi proferido despacho de encaminhamento à Unidade de Origem para a verificação do alegado erro da base de cálculo do lançamento fiscal.

Vale observar que essa matéria não havia sido aventada pela Recorrente quando da sua Impugnação e Recurso Voluntário, entretanto, ante a expressa manifestação nos autos da Unidade de Origem quanto ao tema, entendo que a matéria está devolvida para análise.

Passa-se, assim, a avaliar a Manifestação da Unidade de Origem, bem como os argumentos apresentados pela Recorrente posteriormente.

Em um breve histórico, importante observar que as montadoras comercializam seus veículos tanto por meio de revendedoras (as chamadas concessionárias) e também diretamente aos consumidores finais. Essas modalidades de comercialização são trazidas e autorizadas pela “Lei Ferrari” (Lei n.º 6.729/1979), que interfere diretamente na forma de tributação em cada um dos tipos de operação de comercialização de veículos.

Nos casos de faturamento direto, o fabricante ou importador faz a venda diretamente ao consumidor final. Para fazer a entrega do veículo, o fabricante direciona a entrega do bem para uma concessionária da rede autorizada da empresa, o que pode ser verificado na Lei n.º 6.729/1979. Assim, para isso, o fabricante desconta do valor recebido do comprador final certa importância para remeter ao concessionário de modo a remunerá-lo pela intermediação ou pela entrega do bem.

Alega a Recorrente que o artigo 2º, da Lei n.º 10.485/2002, determina expressamente a exclusão da comissão devida ao concessionário da base de cálculo do IPI, bem como da respectiva parcela do ICMS incidente sobre ela. Confira-se:

*“Art. 2º **Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos** classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, **por conta e ordem dos concessionários** de que trata a Lei no 6.729, de 28 de novembro de 1979, **a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores**, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.” (meus grifos)*

No caso, a Recorrente aduz que o Auto de Infração não excluiu da base de cálculo do IPI, os valores referentes ao ICMS incidentem sobre a comissão paga aos concessionários.

Baixados os autos para Manifestação da Unidade de Origem quanto a esse ponto, os autos foram devolvidos, com os seguintes esclarecimentos:

“10. Rememorando o texto legal, vemos que esse valor do preço final que é destinado ao concessionário deve ser excluído da base de cálculo do IPI (tributo lançado neste Auto).

*11. Mas o legislador foi mais preciso e disse que o **ICMS incidente** sobre os valores da comissão que compõem o preço final do veículo também devam ser deduzidos da mesma base de cálculo do IPI.*

(...)

14. No entanto, a dedução legal não fala da comissão paga ao concessionário, mas aos valores percebidos da venda final que serão destinados ao concessionário pelos serviços prestados pelo serviço prestado de intermediação ou entrega do veículo.

15. O valor total percebido pelo fabricante na venda ao consumidor final sofreu ampla incidência do ICMS.

16. Dessa forma, o ICMS sobre os valores do preço final estão inclusos nele, pois, pela definição do ICMS, ele é cobrado por dentro do preço, diferentemente do IPI.

17. Assim, abater integralmente o valor da comissão do valor total cobrado do comprador é suficiente para abater o valor devido ao concessionário e o ICMS correlato.

18. Sabemos que há uma profusão de discussões judiciais sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo de vários impostos. Porém, a decisão dada até agora pelo STF, diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições federais (Cofins e PIS/PASEP).

19. Por isso, não há qualquer violação a ato normativo federal ao considerar que o ICMS normal sobre os valores devidos a título da comissão a ser paga aos concessionários já está incluso no valor devido da própria comissão.

20. A explicitação feita no final do caput do art. 2º da Lei mencionado, foi para evitar que o Fisco, na hora de calcular a dedução legal, terminasse a reduzindo, por subtrair do valor devido da comissão o respectivo valor do ICMS incidente na venda ao consumidor final.

21. Logo, devemos reconhecer que o Auto de Infração agiu corretamente ao excluir INTEGRALMENTE os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega do veículo, como informado pelo contribuinte em item específico da intimação realizada, a título de comissão devida aos concessionários.

22. A Fiscalização abateu esses valores sem reduzir qualquer valor do ICMS incidente sobre o preço ao consumidor final, exatamente, porque a Lei autoriza computar o ICMS incidente nesses valores.

23. Nada há a corrigir sobre esse aspecto.” (meus grifos)

Como se vê, entendeu a d. Autoridade Fiscal que, excluindo os valores das comissões pagas às concessionárias, estariam excluídos também os valores do ICMS sobre elas incidentes por entender que o “*ICMS normal sobre os valores devidos a título da comissão a ser paga aos concessionários já está incluso no valor devido da própria comissão*”.

Discordo da referida Informação Fiscal e entendo que assiste razão à Recorrente quando alega que a mera exclusão dos valores de comissão não é suficiente para a exclusão também do ICMS incidente sobre ela da base de cálculo do IPI.

Isso porque o valor do ICMS devido em cada nota fiscal é calculado sobre o montante total da operação, ou seja, sobre o valor total da venda (que inclui o valor da comissão paga) e, portanto, *in casu*, sobre o valor da comissão, é necessário também realizar o cálculo do ICMS proporcional a esta parcela.

Para melhor facilitar a compreensão, trago abaixo um exemplo, com o cálculo do valor de ICMS devido em uma operação de comercialização de veículo no valor de R\$ 100.000,00, considerando uma comissão de 10% e o ICMS de 20%.

Valor Veículo Fábrica	R\$ 90.000,00
Valor Comissão	R\$ 10.000,00
Valor Produto NF	R\$ 100.000,00
BC ICMS (Produto + ICMS 20%)	R\$ 125.000,00
ICMS Devido (20%)	R\$ 25.000,00

Valor NF	R\$ 125.000,00
----------	----------------

Afirmou a Unidade de Origem que, retirando o valor da Comissão, o ICMS incidente sobre ela seria excluído sem a necessidade de qualquer outro cálculo, na medida em o ICMS integraria o próprio valor. De acordo com o exemplo acima, neste caso, teríamos a mera exclusão dos valores da comissão com o seguinte resultado:

Valor NF	R\$ 125.000,00
Valor Comissão	(R\$ 10.000,00)
Total BC IPI	R\$ 115.000,00

Entendo que o cálculo a ser realizado deve considerar separadamente o valor do veículo destinado a fábrica do valor da comissão, a fim de se verificar exatamente o valor do ICMS que incidiu sobre a comissão, conforme a seguir:

Valor Veículo Fábrica	R\$ 90.000,00	Valor Comissão	R\$ 10.000,00
Valor Produto NF	R\$ 90.000,00	Valor Comissão NF	R\$ 10.000,00
BC ICMS (Produto + ICMS 20%)	R\$ 112.500,00	BC ICMS (Comissão + ICMS 20%)	R\$ 12.500,00
ICMS Devido (20%)	R\$ 22.500,00	ICMS Devido (20%)	R\$ 2.500,00
Valor NF	R\$ 112.500,00	Valor NF	R\$ 12.500,00

O somatório do valor da NF das duas tabelas é exatamente o mesmo valor de R\$ 125.000,00, mas, no caso, excluído o valor completo da comissão (Comissão + ICMS Comissão), o valor a ser oferecido à tributação pelo IPI seria menor:

Valor NF	R\$ 125.000,00
Valor Comissão	(R\$ 12.500,00)
Total BC IPI	R\$ 112.500,00

Destarte, a mera exclusão do valor da comissão paga às concessionárias não é suficiente para a retirada do ICMS incidente sobre a mesma, pelo que concluo que a premissa da manifestação da Unidade de Origem quanto ao tema foi, de fato, equivocada.

Ainda, discordo também da Unidade de Origem no que tange sua manifestação quanto ao ICMS-ST.

Entendeu a d. Autoridade Fiscal que o ICMS-ST não foi levado em consideração no cálculo do IPI, e por isso, não assistiria razão à Recorrente. Por outro lado, a Recorrente assim se manifestou:

“Além do ICMS incidente sobre a comissão, ainda há outra parcela desse imposto que deveria ter sido retirada da base de cálculo do IPI, o que tampouco foi feito, não obstante isso também tenha sido requerido na referida petição do dia 19/01/2024.

Trata-se, essa “segunda parcela”, do ICMS-ST recolhido em razão das disposições do Convênio ICMS n. 51/2000, o qual disciplina a incidência desse imposto nas operações faturadas diretamente para consumidor final.

Como dito, a DRF também entendeu, para esse caso, que não havia ICMS a retirar, visto que ele já não teria composto a base de cálculo do IPI. Nas suas palavras, como o “ICMS-ST é considerado ‘por fora’ do valor do produto e não está incluso como no ICMS Normal (...), se a Fiscalização já tiver operado a partir do próprio VP, não é necessário fazer dedução do ICMS-ST”.

No entanto, como antecipado, a Unidade de origem não tratou, como deveria, do ICMS-ST previsto pelo Convênio n. 51/2000, justamente aquele cobrado nas operações de venda direta. A Delegacia abordou, na verdade, outra modalidade de ICMS-ST – aquele devido por fabricantes e importadores em relação às operações subsequentes de revenda dos produtos que comercializam (substituição tributária progressiva). E essa distinção, como se demonstrará, é fundamental para a adequada apreciação da controvérsia: o ICMS-ST progressivo é realmente calculado “por fora”, conforme dito pela DRF, mas aquele devido nos termos do Convênio n. 51/2000, não. É “por dentro” e isso, como a própria Delegacia acabou por reconhecer, faz toda a diferença.

Para clareza do que se pretende arguir, mormente para refutar as razões constantes da Informação Fiscal de fls. 4.589/4.594, é importante retomar alguns pontos do regime instituído pelo referido convênio. E, já de largada, cabe uma importante advertência: a COSIT já analisou a questão, com a Solução de Consulta n. 268/2019, tendo concordado com a Recorrente quanto ao que se passa a sustentar.

(...)

É cediço que o Convênio n. 51/2000 cuida de peculiaridade do ramo automotivo. Diferentemente do que se passa com outros setores da economia, as montadoras comercializam seus veículos tanto por meio de revendedores (as chamadas concessionárias), como diretamente com os consumidores finais. Essas possibilidades são trazidas/autorizadas pela “Lei Ferrari” (Lei n. 6.729, de 28 de novembro de 1979) e influenciam nas formas de tributação das operações. No caso em tela, como se sabe, está-se a cuidar da segunda hipótese.

A principal distinção entre um caso e outro reside no número de etapas econômicas da cadeia de consumo de veículos automotores. Nas vendas à rede, ocorrem duas operações de venda: (1) da fabricante para a concessionária, e (2) desta para o consumidor final. Na venda direta, como o próprio nome diz, o adquirente do veículo

o compra diretamente da própria indústria, com o que se tem apenas um negócio jurídico realizado. E a consequência disso, para os fins do ICMS, está justamente na quantidade de incidências: com a participação da rede de concessionárias, são dois impostos, pois duas operações de circulação de mercadorias; se o faturamento é direto, a tributação é obviamente única.

O modelo do Convênio n. 51/2000 não traria maiores repercussões para as vendas internas (ocorridas no território de um só Estado). No entanto, nas operações interestaduais, a sistemática dependia de um ajuste para gozar de plena eficácia (aceitação pelas unidades federadas): que o ICMS incidente sobre a operação fosse dividido entre os Estados envolvidos (o Estado de origem da mercadoria, sede da montadora, e o Estado de destino do bem, onde se localizasse o consumidor final).

É que, naquele momento (ano de 2000), a diretriz constitucional era a de que, nas vendas interestaduais a consumidores finais que não fossem contribuintes do ICMS, esse imposto era devido integralmente ao Estado de origem, nada ficando com o ente de destino. A regra mudou com o advento da Emenda Constitucional n. 87/20154, mas, até então, sem o Convênio n. 51/2000, as vendas diretas de veículos automotores beneficiavam apenas os poucos Estados em que estavam situadas as fabricantes (também conforme realidade da época), deixando os Estados dos consumidores sem qualquer participação na arrecadação.

O que fez o Convênio n. 51/2000, portanto, foi dividir, entre os entes federados, o ICMS único incidente sobre as vendas interestaduais diretas de veículos automotores: conforme as suas normas, nesses casos, parte do imposto ficaria com o Estado de origem e parte com aquele do destino. E o Convênio n. 51, além disso, esclareceu que a parcela do destino seria recolhida com a técnica da substituição tributária. Nesse ponto, a leitura das cláusulas é relevante: (...)”

Neste contexto, temos que o ICMS-ST referente ao Convênio ICMS n.º 51/2000 é, na verdade, ICMS próprio recolhido em sistemática específica quando das vendas diretas e não se confunde com o ICMS-ST das vendas para distribuidores. Das notas fiscais anexadas aos autos, é possível verificar inclusive que os campos de “ICMS-ST Convênio 51” é distinto do regular “ICMS-ST”.

Portanto, deve a Unidade de Origem se manifestar expressamente sobre o tema eis que fundamental para o presente julgamento.

Ante o acima exposto, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para Unidade de Origem, para fins de que se manifeste sobre:

- i. O valor da comissão paga por nota fiscal;
- ii. O valor do ICMS incidente sobre as comissões, nos termos desta Resolução;

- iii. O valor da base de cálculo do IPI e do lançamento fiscal, se consideradas as exclusões dos valores indicados no item ii;
- iv. O valor do ICMS-ST Convênio 51 nas notas fiscais consideradas no lançamento fiscal;
- v. O valor da base de cálculo do IPI e do lançamento fiscal, se consideradas as exclusões dos valores indicados no item iv;
- vi. Elabore parecer conclusivo, informando se houve alteração da base de cálculo do IPI para o período; e
- vii. Intimar a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges