



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 10 / 09  
*Luiz*

CC02.C01  
Fls. 825

**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo n°** 10805.001452/2006-09  
**Recurso n°** 139.146 Voluntário  
**Matéria** PIS/Pasep  
**Acórdão n°** 201-81.156  
**Sessão de** 03 de junho de 2008  
**Recorrente** GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** DRJ em Campinas - SP

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002

**AUTO DE INFRAÇÃO. MATÉRIA DE MÉRITO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Matérias relativas ao mérito do auto de infração não representam vícios formais ou materiais que possam causar sua nulidade.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

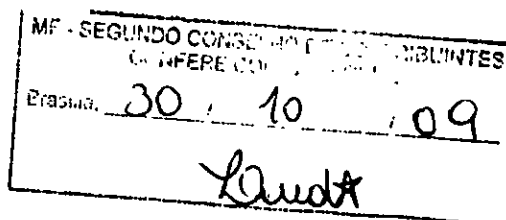
Data do fato gerador: 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE VEÍCULOS. CONTEÚDO. VENDA DIRETA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

As vendas consideradas diretas pelo fabricante de veículos, cuja operação se conforma materialmente à hipótese de incidência da contribuição e que não encontrem respaldo legal na lei como tais, como as vendas efetuadas pela Internet e as não especificadas em convenção de marca, ensejam a tributação pelo PIS/Substituição Tributária, independentemente de constarem previamente do estoque dos concessionários.

*[Assinaturas manuscritas]*

*[Assinatura manuscrita]*



**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/06/2000, 31/07/2000, 31/08/2000, 30/09/2000, 31/10/2000, 30/11/2000, 31/12/2000, 31/01/2001, 28/02/2001, 31/03/2001, 30/04/2001, 31/05/2001, 30/06/2001, 31/07/2001, 31/08/2001, 30/09/2001, 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002, 31/05/2002, 30/06/2002, 31/07/2002, 31/08/2002, 30/09/2002, 31/10/2002

**PIS. DECADÊNCIA.**

O prazo de decadência do PIS é de cinco anos, contados da data do fato gerador, no caso de haver pagamentos antecipados.

**PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VALOR INDEVIDAMENTE RECOLHIDO PELO SUBSTITUÍDO. COMPENSAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Os valores de PIS indevidamente recolhidos pelo substituído tributário, em relação ao substituto, caracterizam-se como créditos de terceiros, que são compensáveis apenas pelos contribuintes que o apuraram, por meio de Declaração de Compensação.

Recurso voluntário provido em parte.

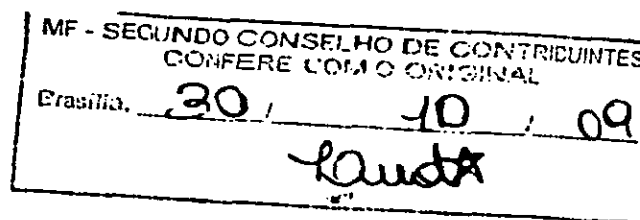
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) por maioria de votos, deu-se provimento para reconhecer a decadências quanto aos fatos geradores de 06/2000 a 07/2001. Vencido o Conselheiro José Antonio Francisco, que dava provimento parcial para reconhecer a decadência apenas dos fatos geradores ocorridos de junho a novembro de 2000; e b) pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso quanto às demais matérias. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que apresentou declaração de voto, e Alexandre Gomes. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor nesta parte. Em 07/05/2008 esteve presente ao julgamento o advogado da recorrente, Dr. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, OAB-SP 16.854.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES  
Presidente

*Jose Antonio Francisco*  
JOSE ANTONIO FRANCISCO  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva e Maurício Taveira e Silva.



## Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 381/389) lavrado contra a contribuinte, que dele tomou conhecimento em 31/08/06, relativo à falta ou insuficiência de recolhimento de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração entre junho de 2000 e outubro de 2002.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 361/378, o valor que compôs o lançamento se originou de receitas decorrentes de vendas consideradas pela contribuinte como diretas ao consumidor. Sobre estas receitas o auditor percorreu detalhadamente acerca de cada uma delas, receitas como vendas pela internet a pessoas físicas e jurídicas, frotistas, deficientes físicos, taxistas, baseando-se sempre na Lei nº 6.729/79 e questionando se tais vendas seriam consideradas como diretas ao consumidor, de forma a considerá-las passível de tributação pelo PIS e Cofins Substituição Tributária.

Na data de 29/09/2006, a interessada apresentou sua impugnação (fls. 413/445), de forma a alegar preliminarmente que o lançamento em questão seria nulo, uma vez que teria ocorrido ausência de apuração, indicação e descrição dos fatos praticados pela requerente, supostamente tidos como irregulares pela fiscalização, conforme a expressão utilizada em seu texto: "O AIMM em comento é lacônico na apuração e descrição das supostas irregularidades, baseando-se em mera presunção de irregularidade".

Quanto ao mérito, a impugnante alegou que a venda de veículos automotores no Brasil é realizada através de concessão comercial entre os fabricantes e distribuidoras, entendimento este divergente do exposto pela autuante, que alegara que a mesma era realizada através de contrato de compra e venda, concessão esta regulada pela Lei nº 6.729/79, considerando ser viável a efetivação de "Vendas Diretas" a consumidor final, mediante a atuação da rede de concessionários, conforme o art. 15, II, da Lei nº 6.729/79. Além disso, percorreu acerca da multa aplicada, considerando-a abusiva, de forma a ter considerado em confronto ao art. 150, IV, da Constituição Federal, e pugnando pela inaplicabilidade da Selic aos créditos tributários apurados, por esta possuir caráter remuneratório e não moratório.

Na data de 27/10/2006, através do Acórdão nº 05-15.018, a 1ª Turma da DRJ em Campinas (SP) entendeu, por unanimidade de votos, julgar procedente o lançamento. A ementa deste Acórdão segue abaixo transcrita:

***“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP***

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

***VEÍCULOS AUTOMOTORES. VENDAS DIRETAS.***

*Somente podem ser consideradas como vendas diretas da montadora de veículos automotores aos consumidores finais, para efeito de tributação do PIS Substituição Tributária, aquelas legalmente permitidas, não importando para tanto o meio pelo qual elas são efetivadas.*

***CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.***

*[Assinatura]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
DATA: 30 / 10 / 09  
Ludt

*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.*

*Lançamento Procedente”.*

No referido Acórdão, preliminarmente, foi defendido que não seria cabível a arguição de nulidade apontada pela contribuinte, uma vez que o trabalho do auditor teria se pautado corretamente em normas previstas no CTN e no PAF. Além disso, afirma que, ao contrário do defendido pela contribuinte, ao desqualificar as operações realizadas como vendas diretas, caberia sim à contribuinte o ônus da prova, uma vez que o auditor não as teria desqualificado, e sim apenas afirmado que a qualificação adotada não estaria amparada pelos documentos fiscais apresentados, de forma a demonstrar a fragilidade dos documentos apresentados à Fiscalização.

Além disso, concluiu também que não haveria previsão legal permitindo a venda direta nos casos a que se refere o lançamento de ofício e que as concessionárias receberiam comissão pela venda efetuada, no valor de 7,3%, calculada sobre o preço praticado pela requerente, com relação aos veículos já entregues aos consumidores, contra a apresentação da nota fiscal de serviços. Tal alíquota foi considerada muito alta para remunerar apenas auxílios na venda.

Já com relação à multa aplicada e aos juros pela taxa Selic, a alegação de que ambos vão de encontro ao texto constitucional não pode ser analisada, uma vez que as questões que versam acerca da inconstitucionalidade de leis ou normas jurídicas caberiam apenas à esfera judicial.

A contribuinte tomou ciência da decisão na data de 29/11/2006, conforme Aviso de Recebimento no verso da fl. 544.

Inconformada, na data de 27/12/2006, a requerente protocolou seu recurso voluntário (fls. 549/589), alegando, preliminarmente, a nulidade do lançamento, pelo fato de caber à Fiscalização o ônus da prova quanto à desqualificação do fato jurídico (“Vendas Diretas”), com base nos arts. 142 e 149, V e VI, do CTN, defendendo que não seriam cabíveis “*meras presunções desacompanhadas de provas que evidenciem o alegado*”.

Quanto ao mérito, apontou, com base na Lei nº 9.729/79 e sua exposição de motivos, os motivos expostos em sua impugnação, além de ter apresentado um histórico com base nesta mesma lei e suas alterações, de forma a contextualizar o advento da Internet, posterior após a elaboração desta mesma lei, para caracterizar o comércio eletrônico de veículos automotores pela modalidade de “Vendas Diretas”, previamente acordado entre a montadora e sua rede de concessionárias, com base nos arts. 15 e 19 da Lei nº 9.729/79.

Outra questão levantada foi a da aplicabilidade do regime de substituição tributária do PIS no presente caso, pois, usando como base o disposto nos arts. 150, § 7º, da Constituição Federal, e 128 do CTN, a requerente entendeu não ser aplicável, uma vez que o fato gerador, que deveria ocorrer no futuro para que ocorra a substituição tributária ao sujeito passivo, não ocorreria na realidade, por isso tratar-se-ia de uma venda direta, sem intermediários, sendo assim, não haveria como ocorrer tal regime de tributação.

*[Assinatura]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COMPLETO			
Brasília,	30	10	09
<i>Ruedt</i>			

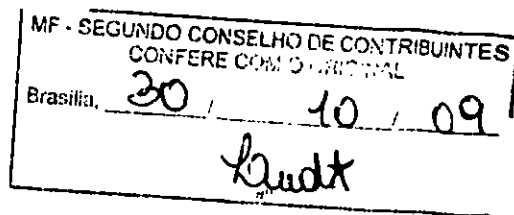
CC02/C01 Fls. 829
----------------------

No mais, considerou também abusiva a cobrança de 75% de multa sobre o valor principal, extrapolaria, segundo seus argumentos, os limites da razoabilidade e proporcionalidade e em total confronto com o art. 150, IV, da Constituição Federal. Quanto aos juros, defendeu a sua inconstitucionalidade e ilegalidade, considerando que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 autorizaria a sua utilização de forma isolada, sem tributo principal devido. Apresentou ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes para enfatizar seu entendimento.

Ao final de sua peça, a requerente pediu, preliminarmente, para que fosse considerado nulo o lançamento, pelos motivos já expostos, e, caso isso não ocorresse, que fosse o lançamento julgado totalmente improcedente, pelos motivos supracitados.

É o Relatório.





## Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele o conheço.

Preliminarmente, embora não alegado nos autos, vejo que *ex vi* do art. 150 § 4º do CTN, ocorreu a decadência do direito de cobrar a contribuição ao PIS entre junho de 2000 e julho de 2001, uma vez que a data de ciência do auto de infração ocorreu em 31.08.2006.

Há também argüição, por parte da requerente, de nulidade por parte do lançamento atacado, sob o argumento de que o lançamento teria sido elaborado sem a devida apuração, indicação e descrição dos fatos praticados pela requerente, supostamente tidos como irregulares, além de afirmar que o ônus da prova, quanto aos fatos presentes no lançamento, seria da autoridade fiscalizadora.

Quanto ao mérito, a questão cinge-se à tributação da operação de venda direta a compradores especiais e acerca da receita com vendas através da Internet, com a utilização de computadores da própria concessionária, efetuada, alegadamente, em conformidade com a “Lei Renato Ferrari”. No mais, a requerente questiona a aplicabilidade do regime de substituição tributária às receitas, além da aplicação de multa de 75%, considerada abusiva, assim como a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros sobre o valor principal do lançamento.

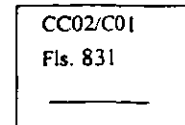
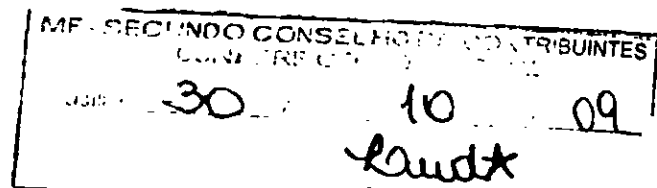
Passaremos agora a analisar tais temas, para elucidar a questão:

### I - Preliminar de Nulidade

A requerente alega que o lançamento em questão seria nulo, uma vez que estariam ausentes a apuração, indicação e descrição dos fatos por ela praticados, supostamente tidos como irregulares pela Fiscalização, além de considerar que o ônus da prova, neste caso, caberia à Fiscalização, quanto aos itens apontados no lançamento atacado pela requerente.

De acordo com os autos, podemos extrair que ocorreu sim a análise por parte da Fiscalização quanto às receitas tributadas pela contribuinte, concluindo-se que tais vendas não teriam sido amparadas por documentação legal que as comprovassem, sem as desqualificar quanto à sua natureza ou objeto.

A requerente opina que caberia à Fiscalização o ônus da prova quanto à esta desconformidade de documentação, outrossim, alegou em sua peça que as vendas realizadas seriam de natureza “vendas diretas”. A documentação que comprovaria tal operação restou contestada pela Fiscalização. Considero, de resto, a obrigação legal do contribuinte de fornecer a documentação ou outros subsídios à Fiscalização, conforme podemos notar na ementa do acórdão transcrito abaixo, de nº 201-76.135, relativo ao Recurso nº 117.542:



*"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. Cabe à defesa a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária. PIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta de declaração e de recolhimento da contribuição nos prazos legais enseja sua exigência por meio de lançamento de ofício." (Relator: Antonio Carlos Atulim, 2º Conselho, 1ª Câmara, em 18/06/2002)*

Diante desta realidade, considero improcedente o argumento da requerente, pleiteando a nulidade do Acórdão atacado.

## II - Do mérito

### II.1 - Da classificação da Lei Ferrari

Inicialmente, importante tecer breves considerações acerca da natureza da Lei Ferrari. Isso para que possamos seguir por um dos dois rumos possíveis de análise do caso concreto.

O primeiro, pretendido pelo Fisco, o de que a transação realizada pela recorrente foi feita ao arrepio dessa lei, e que por isso poderia ser desconsiderada para que se fosse-lhe atribuída uma nova roupagem, a de efetiva "revenda" de mercadorias, o que resultaria na aplicação da norma tributária sobre esse suposto fato gerador.

O segundo, o pretendido pela recorrente, de que as transações realizadas o foram nos estritos limites da lei.

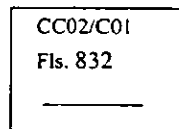
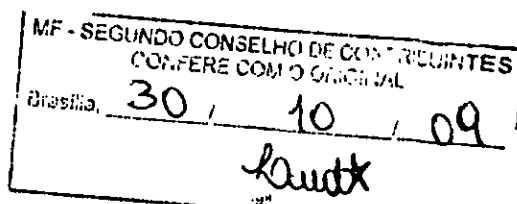
Nesse sentido, repito, por suficientes, os ensinamentos de Francesco Carnelutti, *in Teoria Geral do Direito*, São Paulo, Lejus, 1999, p. 181 - Dos comandos jurídicos.

*Para o autor, "a doutrina costuma distinguir entre leis imperativas, ou cogentes e leis dispositivas ou supletivas, as primeiras das quais, e não as outras, prevalecem sobre o contrato, ou, como mais amplamente se costuma dizer, sobre a vontade das partes. Tal distinção, textualmente fundada em um bom número de normas das próprias leis (...), demonstra que, para a resolução do conflito entre a lei e o contrato, o princípio da hierarquia é prudentemente temperado. As leis imperativas prevalecem sobre o contrato, pelo que, como se costuma dizer, as partes não podem derogá-las, ao passo que o contrato prevalece sobre as leis dispositivas, as quais por ele podem ser derogadas. Por conseguinte, as leis imperativas limitam a liberdade contratual, pelo que também se chamam cogentes ou coactivas; ao invés, as leis dispositivas regulam o conflito contratualmente composto naqueles pontos acerca dos quais o contrato não tenha previsto, pelo que também se lhes chamam supletivas. E porque tal regulamentação é ou deverá ser fundada na experiência dos contratos precedentes, e, portanto, na experiência do que normalmente querem as partes, é costume chamar às leis ultimamente consideradas leis interpretativas".*

A "Lei Renato Ferrari" dispõe sobre a relação entre as partes, concedente, ou fabricante, e concessionários. Regula essa atividade, quanto à relação entre o fabricante e os concessionários, hipossuficientes no caso. Exceto se houver infração aos dispositivos da lei, as convenções de marca podem dispor livremente sobre as transações entre as partes. Porém, é de argüir-se se as eventuais sanções por ela impostas poderiam ser invocadas por terceiros não interessados. Nesse caso, considero que não poderia. As penalidades não seriam de ordem pública, mas apenas poderiam ser requeridas pelos entes regulados por aquela lei, exceto se houvesse risco à economia popular, o que de resto não restou configurado.

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*



Dessa primeira conclusão, ao Fisco restaria tributar, de acordo com as normas do direito tributário, as transações efetuadas tais como pactuadas livremente entre as partes.

## II.2 - da desconsideração da forma jurídica adotada

Vejo, *ab initio*, que a discussão parte de auto de infração, donde a autoridade fiscal busca desconsiderar a forma adotada pela contribuinte para a consecução de parte do seu objeto social, qual seja, a venda de veículos de sua fabricação, através da desconstrução do arcabouço jurídico utilizado, no caso a Lei denominada "Ferrari", mediante argumentos de ordem jurídica (menos) e econômica (mais), para, ao fim, tributar a pretensa omissão através da ficção jurídica (sem discutir o mérito) denominada de substituição tributária para fins de tributação pela contribuição ao PIS, prevista na Medida Provisória nº 1.991-15/2000.

A Lei nº 6.729, de 1979 (Lei Ferrari) rege especificamente os contratos no regime de concessão comercial, distinto do contrato de compra e venda comum. Tal contrato de concessão comercial é um contrato privado especial, reservado a produtoras de automóveis de via terrestre e suas concessionárias, conjugando vários contratos, como os de compra e venda de mercadorias, prestação de serviço, de uso de marca, entre outros, nos dizeres de Rubens Requião (Concessão Comercial, RT, São Paulo, 09/1981, vol. 551, p. 46).

No contrato de compra e venda de veículos, a concessionária atua como uma compradora junto à produtora, que posteriormente revende ao consumidor tais veículos, a um preço estipulado por ela. Lembramos que a revenda destes veículos é uma situação essencial para a caracterização deste tipo de contrato, pois, através dela a concessionária obtém o lucro nesta operação, não havendo, assim, contato direto entre a produtora e os consumidores finais.

A modalidade de Vendas Diretas está prevista no art. 15, II, da Lei Ferrari, de forma que o valor recebido pelo concessionário nos casos de venda direta é uma retribuição, prevista no § 1º do art. 15 da Lei Ferrari, valendo frisar que, nestes casos, é o produtor quem define o preço dos produtos vendidos aos consumidores, de forma que o concessionário atue como um intermediário, encaminhando os pedidos ao produtor, conforme o referido art. 15, II, *a e c*:

*"Art. 15. O concedente poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.*

*I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:*

*a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;*

*b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;*

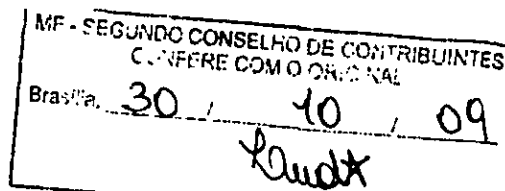
*II - através da rede de distribuição:*

*a) às pessoas indicadas no inciso I, alínea a, incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição;*

*b) a frotistas de veículos automotores, expressamente caracterizados, cabendo unicamente aos concessionários objetivar vendas desta natureza;*

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*



c) a outros compradores especiais, facultada a qualquer concessionário a apresentação do pedido.

§ 1º Nas vendas diretas, o concessionário fará jus ao valor da contraprestação relativa aos serviços de revisão que prestar, na hipótese do inciso I, ou ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida, na hipótese do inciso II deste artigo.

§ 2º A incidência das vendas diretas através de concessionário, sobre a respectiva quota de veículos automotores, será estipulada entre o concedente e sua rede de distribuição." (grifo meu)

Diante disso, nos termos desta legislação, fica clara a diferença entre tais formas de contrato e a previsão legal para as vendas diretas realizadas pela requerente.

Com relação à retribuição oferecida aos concessionários, pela intermediação das operações, no art. 1º da Lei Ferrari, vislumbramos a possibilidade de haver disposições contratuais entre distribuidores e produtores, o que permite o acordo entre as partes de forma a estipular tal atividade e sua retribuição, sem ferir o disposto nesta lei.

No tocante aos compradores especiais mencionados no art. 15, II, c, supracitado, conforme o art. 19, XIV, da mesma lei, as vendas diretas submetem-se a procedimentos estabelecidos em convenção de marca, inclusive na denominação que quais compradores seriam considerados como especiais:

"Art. 19. Celebrar-se-ão convenções da marca para estabelecer normas e procedimentos relativos a:

(...)

XIV - vendas diretas, com especificação de compradores especiais, limites das vendas pelo concedente sem mediação de concessionário, atribuição de faculdade a concessionários para venda à Administração Pública e ao Corpo Diplomático, caracterização de frotistas de veículos automotores, valor de margem de comercialização e de contraprestação de revisões, demais regras de procedimento (art. 15, § 1º);".

Tais convenções foram anexadas aos autos, nos doc. nºs 7 a 10, incluindo as vendas para taxistas, portadores de deficiência, microempresas, produtores rurais, adquirentes via *leasing* e adquirentes via Internet.

Acerca das vendas realizadas pela Internet, onde o consumidor efetuará a compra do veículo através de computadores instalados na concessionária, temos uma compra, realizada pelo consumidor junto à produtora, realizada através do auxílio da concessionária, uma vez que esta fornece, além do computador, a rede onde tal transação é realizada.

Tal situação é a mesma que vislumbramos nas outras vendas diretas realizadas pela requerente, só que desta vez no campo virtual, onde o domínio não seria da concessionária, uma vez que esta só fornece o meio para que a compra seja realizada, não caracterizando, assim, uma compra por parte da concessionária da mercadoria e posterior revenda ao consumidor final, o que demonstra que, mais uma vez, a concessionária atuaria

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 10 / 09  
Lauda

apenas como uma intermediadora da transação, de forma a receber a retribuição por suas atividades, estipulada na convenção de marcas já citada anteriormente.

A autoridade fiscal alegou, com o intuito de descaracterizar a existência da denominada venda direta, que *"o comprador dirige-se ao concessionário, obtém informações, vê os veículos, faz 'tests drive' e, nesse contexto, o pedido é efetuado pelo vendedor pela Internet"*. Esses argumentos são desprovidos de fundamentação jurídica. São uma tentativa de desconstruir, através da apresentação de fatos contextuais, a forma jurídica utilizada.

Os contratos mercantis efetuados pela rede mundial de computadores são uma realidade no mundo atual, quer queiramos ou não.

Como desprovidas de fundamentação jurídica, meras alegações, esse julgador se permitirá tecer comentários de ordem econômica para contrapô-las.

A realidade econômica atual apresenta às empresas oportunidades ímpares para alcançar mercados anteriormente inexplorados e exige destas ganhos constantes de eficiência na sua operação, que considera, dentre outras estratégias, a redução ao mínimo dos seus custos logísticos. Por uma simples razão: transporte e armazenagem dos estoques físicos exige dispêndios com aluguéis ou construção de espaços físicos, alvarás, registros nos órgãos fazendários, além de veículos, combustíveis e trabalho humano. Em qualquer empresa, nacional ou multinacional que pretenda operar com um mínimo de eficiência em um mercado competitivo, há a busca constante para a manutenção dos seus estoques, seja de matérias-primas e insumos, seja de produtos acabados, no nível mínimo necessário para atender a sua força de vendas, considerada a eventual sazonalidade de sua operação.

Reduzi-los ao máximo significa não apenas a redução dos custos retromencionados como também a redução do custo financeiro de sua operação (de resto extremamente elevado neste País), por reduzir ao mínimo o capital de giro necessário. Redução de custos significa maiores lucros, conseqüentemente, maior Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (sob a ótica fiscal), maior formação bruta de capital (sob a ótica econômica).

Por outro lado, há ainda a necessidade de certos consumidores, mormente aqueles oriundos do paradigma anterior (do ponto de vista do aspecto temporal), que realizam suas compras após inspecionar fisicamente o respectivo objeto. Grandes redes varejistas, inclusive algumas presentes no mercado acionário pátrio, têm percentuais de vendas pela internet superiores à metade do total, sem prescindir de "pontos-de-venda" próximos ao seu mercado consumidor (do ponto de vista do aspecto espacial), para que os consumidores: a) possam adquirir o produto, caso assim o queiram, tempestivamente; e b) avaliem a mercadoria e façam sua aquisição diretamente através de um computador localizado dentro do estabelecimento comercial, caso possam esperar por um dado período de tempo. O tempo transmuta-se em dinheiro. O preço dessa mercadoria é inferior ao do estabelecimento. Haverá a venda direta do fabricante ao consumidor e o varejista receberá uma remuneração por ter viabilizado aquela venda. Há casos em que haverá revenda, porém, a mercadoria será enviada diretamente do fabricante ao consumidor. Há redução de custos de armazenagem, transportes, etc., porém, a sua escrita fiscal, inclusive relativamente ao tributo estadual, seguirá o rito da revenda de mercadorias.

Tudo isso sem que haja contrato de concessão ou de distribuição entre fabricantes e varejistas.

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONSTITUENTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Data: 30 / 10 / 09  
Kudt

Por isso, na opinião desse julgador, independe da denominada Lei Ferrari a existência de venda direta. Os contratos entre fabricantes e concessionários de veículos seguem o diploma legal no que concerne às suas típicas. Houve, no caso concreto, uma operação distinta daquela inicialmente prevista pelo legislador em 1979, onde de resto tampouco computadores existiam. Houve uma adequação dessa situação atípica ao contrato através de transação ocorrida entre o fabricante e o órgão representativo da categoria dos concessionários e operou-se a venda direta.

Aliás, uma suposta alegação de que o Fisco teria sido prejudicado é improcedente. A lei não existe como um fim em si mesmo. Se assim o fosse, e caso pretendêssemos, o sistema econômico não evoluiria. A legislação usualmente vem a reboque da realidade. Não foi necessária autorização legal para o desenvolvimento da Internet, no Brasil ou no mundo. Aliás, a título de curiosidade, o legislador norte-americano, instado a manifestar-se, optou claramente por não regular absolutamente nada a respeito da internet. Foi objeto de acaloradas discussões naquele Congresso, e venceu a maioria de opinião que deveriam ser aplicados os normativos do “mundo real” ao “mundo virtual”, através da interpretação da legislação em vigor pelos agentes competentes.

O que ocorreu foi, diante da inexistência de qualquer óbice, seja por parte da Lei Ferrari, seja por parte da Lei Civil, seja por parte da Lei Tributária, a fixação de um valor fixo, de 7,3% como remuneração do concessionário, mediante o cumprimento de determinadas contrapartidas. Ora, essa remuneração foi, ou pelo menos poderia ter sido tributada por quem a auferiu, no caso as concessionárias. Aliás, presume-se sim terem sido tributadas (a despeito de discussões jurídicas posteriores) pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Nesse ponto, importante analisarmos as alegações do ilustre Procurador. Afirmo ele que:

*“Ora, quanto maior a exceção, menor a revenda de veículos via rede de distribuição. A equação é simples. Se as concessionárias acordarem com as montadoras que será possível a venda direta de veículos a um grupo largo de pessoas, então estarão ‘perdendo’ revenda e relegando direitos assegurados pela Lei nº 6.729/79. Além disso, estarão enfraquecendo a categoria econômica e politicamente frente às concedentes.*

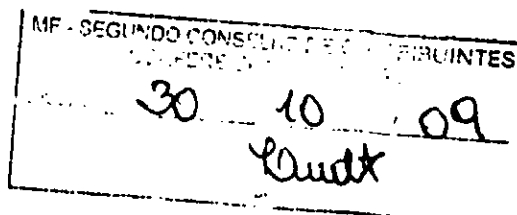
*Então, surgem as perguntas: por que as concessionárias permitiram a venda ilimitada e irrestrita via web de veículos em detrimento de seu ganho? Por que a rede de distribuição, aceitando a deturpação do sistema legal, permitiu que o ‘comprador especial’ fosse qualquer pessoa com acesso a internet? Por que o e-commerce foi aceito, inclusive, dentro das próprias concessionárias em detrimento de seu procedimento de revenda? Enfim, o que está por trás dessa realidade?*

*Entenda: o convênio prevê o pagamento à concessionária de ‘comissão de venda’ de 7,3% do valor da venda direta. Por outro lado, prevê que no caso da venda pela rede de distribuição a diferença percentual entre preço para concessionária e preço sugerido para o público será de 10,1%.*

*Pelos índices, vê-se que a concessionária não perde economicamente com a venda direta. Isso porque, na venda indireta (regra geral), sua ‘margem de lucro’ não passará de 7,3% (comissão da venda direta),*

*for*

*S*



*pois os 10,1% que lhe são 'disponibilizados' ainda precisam 'arcar' com frete, seguro, (art. 13, § 1º, da Lei nº 6.729/79), custos de estocagem, descontos ao cliente e etc.*

*Ora, em verdade, é até mais vantajoso para concessionária realizar toda a operação de venda, como antes fazia, mas 'aparecer' como 'intermediária', auferindo, além da comissão de 7,3%, o valor do serviço de revisão."*

Novamente, podemos constatar que se tratam de alegações de ordem econômica. Este julgador ainda não vê simulação ou mesmo abuso de forma, que pudesse redundar em desconsideração da forma adotada pelas partes para a implementação do contrato, ou seja, a compra e venda direta.

Vejo, sempre, a adoção de forma jurídica prescrita pelo direito civil. Não resta comprovado qualquer óbice legal a operação realizada. As partes objetivamente verificaram que essa modalidade de venda, através de um canal específico, permitiria a ambos auferirem maiores lucros, mediante menores custos, inclusive, ressalto, custos tributários.

Uma vez que ainda estamos sob a ótica econômica da tributação, nos permitimos a continuar a tecer comentários dessa ordem. A moderna teoria da tributação caminha entre diversos modelos, adotados pelos sistemas tributários dos países desenvolvidos de acordo com suas especificidades econômicas e jurídicas. Dentro dessas especificidades, no entanto, algumas características são perseguidas, em maior ou menor grau, e são consideradas no presente estudo como balizadores econômicos para uma análise jurídica do texto. Isso por considerar que a atividade econômica, infra-estrutural, precede o arcabouço jurídico, de caráter superestrutural.

O tributo decorre do fato econômico. A necessidade de se financiar as atividades estatais voltadas para o bem comum deu origem ao tributo, que surgiu como destinação de parcela da riqueza particular, tendo como contrapartida o melhor convívio social.

A destinação dessa parcela da riqueza particular somente se tornou justificável a partir do momento em que houve excedente econômico, não mais destinado apenas à própria subsistência.

Assim, sem a geração de riqueza, não há o que se tributar, o que provocaria o perecimento do Estado em sua concepção atual.

O que parece estarmos diante é da tentativa de ressucitar-se uma base imponível que não existiu, que resultou da formulação de uma operação, repito, não defesa em lei, em que matematicamente houve uma transformação de margem bruta (imponível pelo PIS) em lucro, apropriado pelo fabricante (imponível pelo IRPJ e pela CSLL), transferido em parte para o concessionário sob a forma de comissão (imponível, em tese, pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98) através da desconsideração econômica (essência) da forma jurídica adotada pela operação, para tributá-la através do instituto da substituição tributária, único possível na circunstância. O tributo passa a ter a sua própria razão econômica de existir, como se a atividade econômica a ele rendesse deferências e não o oposto. O que não nos parece razoável.

Muito têm-se discutido acerca da possibilidade de desconsiderar-se juridicamente a forma adotada, por carência de fundamentação econômica. Esse não nos parece

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE CÓDIGO ORIGINAL  
Data: 30/10/09  
Kudt

CC02/C01  
Fls. 837

ser o caso, mas apenas a instância à qual apegou-se a autoridade fiscal. Isso porque restariam insuficientes os argumentos, ai sim, jurídicos, de declarar-se nula a operação com base no art. 167 do Código Civil. Não há simulação. A forma jurídica adotada corresponde à realidade dos fatos. Não houve subsistência de outro negócio "não querido expressamente", nos dizeres de Marco Aurélio Greco (*in* Planejamento Tributário, Dialética, p. 470). Finalmente, não houve abuso de direito, na forma do art. 187, porque não houve excesso manifesto aos "limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes".

Tampouco restaria mesmo plausível a apresentação de e-mail, enviado pelo fabricante em 07/12/2007, direcionando o ilustre procurador a uma concessionária. O auto de infração serviu ao seu propósito (certamente indesejado pelo auditor-fiscal), que fora o de desestimular cabalmente uma forma de operar seu negócio da qual poderia resultar ganhos ao consumidor, ou, boa-fé à parte, maiores lucros para os envolvidos. O contrário é de se argüir se alguém em sã consciência continuaria a realizá-la após tal lançamento de ofício. Seria, no mínimo, gestão temerária para com seus acionistas, pelo menos até o término da contenda.

Por fim, com a devida vênia aos argumentos desfilados pelo ilustre representante da Fazenda, considero insubsistente o auto de infração à qualquer época, por considerar simplesmente que a convenção de marca apenas fora necessária para fins de ajustamento e pactuação de condições entre as partes de direito privado, reguladas pela Lei. Caso inexistisse a lei, como inexistente para a maioria das relações fabricante-varejista, a venda seria considerada um simples contrato de compra e venda entre o referido fabricante e o consumidor final, sujeitas apenas ao Código de Defesa do Consumidor e às disposições da Lei Civil.

Não restaram comprovadas infrações às leis, não houve simulação, fraude ou abuso de forma. O preço praticado entre as partes contratantes foi pago. Ocorreu, dessa forma, o fato gerador, que foi adequadamente submetido à tributação, tendo sido, sobre essa hipótese e base de cálculo, apurado e paga a contribuição ao PIS.

### III - PIS e Cofins Substituição Tributária - demais casos

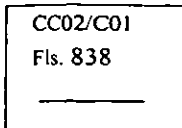
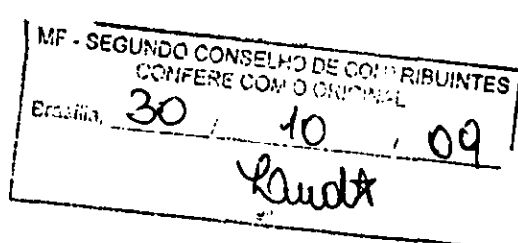
Com a finalidade de esclarecer a questão quanto à aplicabilidade ao caso do PIS e da Cofins Substituição Tributária, transcrevo o art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

*"Art. 43. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante." (grifo meu)*

No dispositivo acima, notamos que a substituição tributária ocorre quando há venda efetuada pelas concessionárias, como se fossem comerciantes varejistas. Porém, conforme discorremos anteriormente, no caso de vendas diretas, a concessionária não vende os produtos da requerente, uma vez que para efetuar tal operação deveria sim possuir o direito sobre tais bens, de forma a adquiri-los junto à fabricante e revendê-los aos consumidores. Tal situação não condiz com a realidade dos fatos, de forma que tal tributação se refere aos casos

*[Handwritten signatures]*



em que há contrato de venda por concessão pura e simples, o que não ocorre com as vendas reguladas pelo art. 15 da Lei Ferrari.

Conforme anteriormente exposto, a denominada Lei Ferrari regula a atividade econômica exercida *inter partes*. É de se argüir se poderia o Fisco, então, tributar as outras operações realizadas pelo fabricante, mormente as vendas realizadas para deficientes físicos item *f* do TVF, para taxistas, item *g* e as denominadas vendas do item *i* especial, esclarecidas pela recorrente como sendo vendas para deficientes físicos e taxistas, e as vendas para sociedades de arrendamento mercantil do item *l*, além das vendas a microempresas do item *m*.

Para esses casos, o mesmo posicionamento é aplicável, isto é, independentemente do que regula a Lei Ferrari, tendo sido a venda direta, sobre essa forma jurídica adotada incidirá o tributo, não cabendo ao Fisco valer-se dessa lei para transfigurar a forma adotada por outra que lhe beneficie.

Aliás, frise-se, impor ao setor automobilístico a venda de veículos com a finalidade de arrendamento mercantil através de concessionária significaria inviabilizar uma forma contratual largamente utilizada através da imposição desnecessária de um intermediário na operação. Nem o antigo regime cartorial seria tão criativo.

Resumindo, para esses itens, novamente, não houve prejuízo ao erário. Caberia apenas ao concessionário alegar prejuízos decorrentes dessas operações à sua atividade e proteger-se sob o manto da retrocitada lei. Incabível ao Fisco, ainda mais estando essas transações previstas nas convenções de marca.

Adicionalmente, a substituição tributária “para frente” existe para a finalidade precípua de resguardar o Fisco, através do recolhimento sobre uma margem estimada, de uma potencial evasão fiscal por parte do contribuinte situado em etapa posterior da cadeia produtiva. Não pode, sob pena de vício de inconstitucionalidade, ser uma tributação distinta e discriminatória sobre quem quer ou que setor seja. Por isso a utilização do instituto resguarda-se em estudos sobre a margem de lucro presumivelmente praticada nessa etapa posterior. Segue, portanto, o mesmo arcabouço jurídico do tributo originário. O contrário resulta em enriquecimento sem causa.

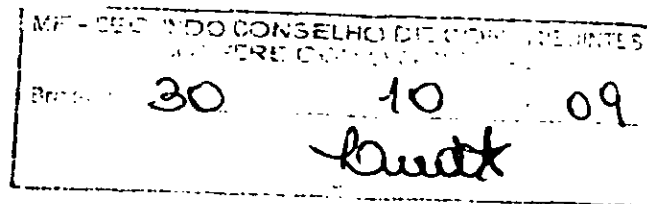
Isso posto, não há como instituir um pagamento antecipado de um tributo sem a ocorrência do seu fato gerador. Isso por tratar-se de uma venda direta, simples, feita em uma só etapa, com a base de cálculo efetiva, ao invés de estimada. Desta forma, temos que o art. 114 do CTN assim estabeleceu:

*“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”*

Uma vez necessário o fato gerador para a ocorrência da obrigação e visto que tal fato não se coadunou, não há o que se falar em tributação, uma vez que não ocorre o caso de venda de veículos pelas concessionárias e sim uma atividade de mediação pura e simples entre a fabricante e o consumidor final. Portanto, tais atividades devem ser tributadas conforme a receita bruta do período autuado, conforme a Lei nº 9.718/98, à alíquota de 0,65% para o PIS. Desta forma, é afastada a possibilidade de tributação por substituição tributária às receitas com vendas diretas, objeto do lançamento efetuado pela Fiscalização.

*[Assinatura]*

*[Assinatura]*



Se pretender o contrário, necessário lei tributária específica, que se aplique à especificidade das transações realizadas pelo segmento econômico.

Finalmente, o Fisco afirma que foram excluídas indevidamente as exportações realizadas da base de cálculo do PIS. Parece a esse julgador que o procedimento é adequado, porquanto não deveria haver incidência sobre essas vendas. Tampouco constatei nas fls. 130 e 131 evidência de que as exportações em algum momento foram objeto do auto de infração, ou que influíram na apuração do *quantum debeatur*. Se assim o foi, deverá a autoridade fiscal também excluir tais valores do lançamento.

#### IV - Multa e Juros

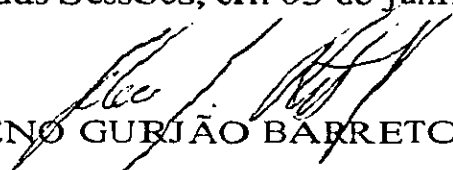
Uma vez que não prospera o lançamento do valor principal, não há o que se falar na aplicação de multa e juros, uma vez que estes estão diretamente vinculados ao valor principal da causa, não merecendo maiores comentários acerca do tema.

#### V - Conclusão

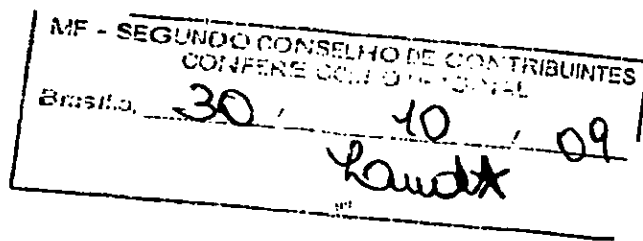
Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso voluntário, de forma a reconhecer as formas jurídicas adotadas pela recorrente e considerar que os documentos, evidências e argumentos apresentados pela autoridade lançadora não restaram suficientes para descaracterizar as operações realizadas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.

  
GILENO GURJÃO BARRETO





## Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator-Designado

Em relação à decadência, discordo do voto do ilustre Relator por entender que, no âmbito da substituição tributária de que tratam os autos, não houve pagamentos antecipados, razão por que o prazo de decadência é contado na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

No resto, adoto meu voto exarado no recurso que apreciou a incidência da Cofins.

Preliminarmente, deve-se esclarecer que os argumentos trazidos pela interessada após a apresentação do recurso contidos em memorial e parecer jurídico não serão analisados especificamente como fundamento de mérito do recurso, a não ser quando sejam pertinentes à análise em face de sua relevância, uma vez que não fizeram parte do recurso originalmente apresentado.

Inicialmente a interessada alegou que haveria vícios no auto de infração, especialmente um suposto laconismo em relação às irregularidades constatadas.

Entretanto, conforme já esclarecido pelo Acórdão de primeira instância, a descrição dos fatos foi precisa e permitiu saber exatamente quais foram os motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o auto de infração.

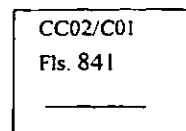
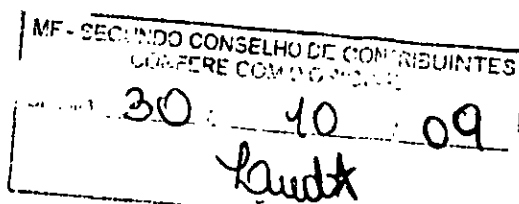
Não se sustenta também a alegada contradição entre as afirmações da Fiscalização de que não seria *"possível identificar as vendas de veículos efetivamente realizadas pela Internet, com o cliente comprando seu carro através de computador localizado fora da concessionária"*, e de que a grande maioria das operações realizadas pela Internet teria sido efetuada a partir das concessionárias.

De fato, a própria interessada forneceu à Fiscalização a relação dessas vendas e a partir dessa informação é que foi possível constatar que a maioria delas teria sido efetuada a partir de computadores localizados nas concessionárias. Entretanto, a documentação apresentada não permitiu que se distinguíssem as duas situações.

Ademais, as intimações feitas aos compradores não encerraram um raciocínio simplista.

Ficou claro que há duas questões principais que formam o cerne da tese da Fiscalização: 1) as vendas efetuadas a partir de computadores das concessionárias teriam sido efetuadas pelas concessionárias, por vários motivos expostos no auto de infração; e 2) não seria possível saber quais vendas teriam sido efetuadas a partir de computadores localizados fora das concessionárias.

Quanto à primeira questão, a Fiscalização relacionou vários motivos que levariam à conclusão de que as vendas teriam sido efetuadas pelas concessionárias: pagamento



de comissões, o comparecimento dos clientes às concessionárias, as declarações de um diretor de concessionária, as declarações de alguns clientes, a forma como foram efetuadas as vendas, etc.

No tocante à segunda, não se tratou exatamente de presunção, muito embora a premissa adotada pela Fiscalização foi a de que, em princípio, as vendas efetuadas a partir de computadores não situados nas concessionárias teriam sido diretas. Entretanto, como a interessada não conseguiu demonstrar por documentação hábil quais operações teriam sido realizadas de fora dos estabelecimentos das concessionárias, a Fiscalização deu o mesmo tratamento dado às demais.

Noutro ponto, a interessada alegou que a Fiscalização teria desqualificado as vendas diretas, tendo o Acórdão de primeira instância considerado que não teria ocorrido tal desqualificação. De acordo com a primeira instância, a qualificação adotada pela interessada não estaria amparada pelos documentos fiscais.

Tal afirmação foi contestada no recurso, tendo a interessada afirmado que não haveria outros documentos a apresentar além daqueles já fornecidos durante a ação fiscal.

Nesse aspecto, teria a interessada certa razão, caso o Acórdão de primeira instância houvesse apreciado a matéria sob o mesmo ponto de vista da interessada, pois a Fiscalização não considerou que a documentação apresentada não comprovaria tratar-se de vendas diretas.

A afirmação, como se disse anteriormente, foi de que as vendas diretas realizadas no estabelecimento das concessionárias, por meio de seus computadores, com o "auxílio" dos vendedores e eventuais "test drivers", demonstrações, orientações, etc. representariam vendas efetuadas pelas concessionárias, à vista de seu *modus operandi*, o que seria confirmado pelo pagamento de comissões e demais informações coletadas, como as já mencionadas declarações.

Entretanto, a análise do Acórdão de primeira instância referia-se à análise da razão por que a Fiscalização incluiu na apuração as vendas realizadas a partir de fora do estabelecimento da interessada, que chamou de vendas diretas, e não às vendas diretas a que a Interessada se refere, que abrange todas as vendas tributadas no auto de infração.

Nesse contexto, o Acórdão de primeira instância logo em seguida afirmou que a documentação apresentada não seria suficiente para comprovar quais vendas teriam sido realizadas de fora dos estabelecimentos das concessionárias, o que justificou, de fato, a tributação conjunta de todas as operações.

A prova relativa à segunda questão é, no entanto, de mérito, assim como a afirmação da interessada de que não teriam ocorrido vendas seguidas de revendas.

Ainda alegou a interessada que o CTN não permitiria a alteração de conceitos do direito privado. Mas não foi o que ocorreu no caso.

Trata-se de análise da materialidade dos fatos e não de desqualificação de operação ou aplicação da regra de dissimulação.

A handwritten signature in black ink, appearing to be "Jou".

A small handwritten mark or signature, possibly a stylized "S".

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 10 / 09  
Laudt

CC02/C01  
Fls. 842

Conforme jurisprudência deste 2º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 202-14.843, dentre outros), a incidência tributária deve ser avaliada pelo negócio efetivamente praticado e não “sob a perspectiva do negócio ostensivo adotado” pelo contribuinte.

Alegou a interessada que a falta de indicação dos substituídos implicaria nulidade da autuação. Entretanto, tal fato é irrelevante sob o ponto de vista fiscal, uma vez que foi possível à Fiscalização identificar os aspectos do fato gerador relativamente a tributo supostamente devido pela interessada.

Também a questão da redução do valor lançado pelo valor incidente sobre as comissões é matéria de mérito.

Ainda preliminarmente, a interessada alegou nulidade do auto de infração em relação à capitulação da MP nº 1.991-15, de 2000. Entretanto, como também esclarecido pela primeira instância, foi capitulada a MP e suas reedições, não havendo vício algum de capitulação legal.

De forma resumida, esses são os fatos narrados, cabendo razão ao Acórdão de primeira instância quando considerou que, na prática, trataria-se de questões de mérito e não de preliminares de nulidade do auto de infração.

Embora já se tenha tratado da matéria na análise das questões preliminares ao mérito do lançamento, deve-se novamente relacionar as razões da autuação:

1) No acordo firmado entre a GMB e a Abrac, “estava previsto o pagamento de ‘comissão de venda’ para a concessionária de 7,3%, calculada sobre o preço praticado pela GMB na data do faturamento do veículo ao consumidor final”;

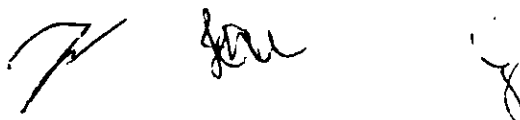
2) “A maioria absoluta das pessoas não compra um carro sem vê-lo, sem sentar nele, sem verificar seu porta-malas, o espaço para os passageiros, etc. Para isto é necessário que a compra seja realizada numa concessionária”;

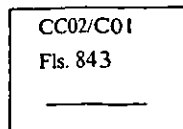
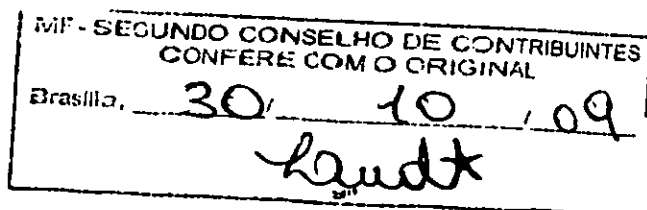
3) “A maioria absoluta dos veículos vendidos via WEB são relativos ao item d1), ou seja, vendas de veículos realizadas a consumidores finais pelas concessionárias, cujos pedidos de vendas eram encaminhados a GMB pela internet”;

4) “Atestam esta constatação o depoimento do Dr. José Nilton Domingos, diretor administrativo da Vigorito, concessionária da GMB, à folha 225 deste processo, onde foi dito que a grande maioria dos compradores comparece à concessionária para ver o carro, acessórios, testar, etc., bem como o fato que de 14 (quatorze) contribuintes intimados adquirentes de veículos Celtas, em setembro de 2001, 13 (treze) declararam que adquiriram seus veículos nas concessionárias da GMB, embora a Nota Fiscal emitida saísse como se a venda fosse direta”; e

5) Nas notas fiscais das vendas de veículos realizadas via WEB, bem como nos arquivos magnéticos entregues pelo fiscalizado à Receita Federal, não é possível distinguir se as vendas realizadas foram feitas através das concessionárias (item d1) ou efetivamente realizadas pela Internet, com o cliente comprando seu carro através de computador localizado fora da concessionária (item d2).

No tocante à primeira questão, resta discutir se, numa venda direta, caberia ao concessionário receber comissão pela venda. Além disso, afirmou a interessada que, havendo





pagamento de comissão, não se haveria que falar em revenda, que pressuporia a transferência de propriedade.

Ainda enfatizou a interessada a conformação de seus procedimentos às disposições da Lei nº 6.729, de 1979 (“Renato Ferrari”).

Portanto, são duas as alegações principais da Interessada: 1) a Lei nº 6.729, de 1979, prevê a venda direta, sendo um procedimento legal; e 2) não houve transferência de propriedade dos veículos às concessionárias, que, assim, não venderam mercadorias próprias.

Justificou o pagamento das comissões pelo bom relacionamento comercial com seus concessionários e a previsão de tal possibilidade na lei.

A análise do texto da lei leva à conclusão de que as vendas diretas são perfeitamente possíveis, desde que haja ajuste entre o fabricante e os concessionários, com o estabelecimento de um pagamento aos concessionários, em função do respeito à sua área de atuação.

Entretanto, a venda direta é exceção. A Lei nº 6.279, de 1979, art. 3º, estabelece que o contrato de concessão tem por objeto a comercialização de veículos automotores. O § 3º permite, ainda, que o concessionário participe de modalidades auxiliares de venda adotadas pelo produtor, “tais como consórcios, sorteios, arrendamentos e planos de financiamento”.

A comercialização de veículos do produtor, portanto, é a principal característica do contrato. Tal comercialização sofre a restrição do art. 12, que deixa clara a natureza da operação entre o concessionário e o consumidor. Os arts. 13 e 14 complementam tais disposições, ao estabelecerem que o produtor deve fixar o preço de venda (efetuada pelo concessionário), que deverá incorporar a “margem de comercialização”, além de outras despesas do concessionário.

Esse, portanto, é o procedimento padrão.

O art. 15, entretanto, prevê a possibilidade de venda direta, que é realizada de forma independente de “atuação ou pedido de concessionário” à administração pública e “a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição”.

As vendas diretas também podem ser realizadas “através da rede de distribuição” (inciso II), o que pode ocorrer em relação à administração pública, “incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição”; a “frotista de veículos automotores” e “a outros compradores especiais, facultada a qualquer concessionário a apresentação do pedido”.

Conforme previsto no § 1º, no caso do inciso II, o concessionário faz jus “ao valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida”.

Nesses moldes, a venda direta poderia ocorrer, inclusive, “sobre a respectiva quota de veículos automotores”, desde que mediante prévia estipulação entre o concedente e sua rede.

Do que se analisou, resta que, na hipótese do inciso II, o pagamento da margem de comercialização ao concessionário não é relevante para descaracterizar a venda direta, uma vez que, nessa hipótese, ela é de toda forma devida ao concessionário. O fato de ser chamada de comissão ou de “valor da margem de comercialização correspondente à mercadoria vendida” não descaracteriza tal fato.

Da mesma forma, a “atuação ou pedido de concessionário” não poderia descaracterizar a venda direta, uma vez que a lei prevê tal modalidade de negócios e, nesse contexto, atribui a margem de comercialização ao concessionário.

Assim, é impossível descaracterizar a venda direta apenas pela análise da atuação do concessionário e do pagamento da margem de comercialização.

Entretanto, o auto de infração não se limitou a tal conclusão. De fato, descreveu perfeitamente a hipótese comum em que eram realizadas as vendas em questão: o comprador dirige-se ao concessionário, obtém informações, vê os veículos, faz “tests drive” e, nesse contexto, o pedido é efetuado pelo vendedor pela Internet (ou, como descrito no auto de infração, é encaminhado pela Internet).

Essa descrição foi entendida pelo Acórdão de primeira instância como imputação de inexistência de previsão legal “permitindo a venda direta nos casos a que se refere o lançamento de ofício”.

E, nesse contexto, argumentou que todo e qualquer cliente seria especial e, assim, não haveria “cliente especial” algum.

No recurso argumentou a interessada que a definição de tais clientes especiais caberia unicamente aos concedentes e sua rede e que não seria de interesse de mais ninguém, além dos concessionários, o questionamento da convenção.

Entretanto, tal conclusão revela-se falaciosa.

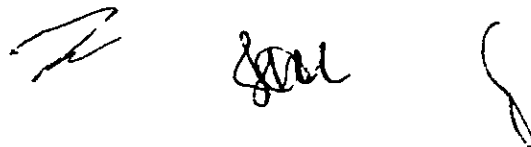
Primeiramente porque, no contexto em que se estabelece a convenção de marca, os concessionários não perdem sua margem de comercialização e, assim, nunca teriam motivo algum para questionar a convenção, ao menos sob o aspecto da definição dos compradores especiais.

Ademais, a Lei estabelece que, pela convenção de marca, podem os interessados determinar para quais compradores especiais podem ser realizadas as vendas diretas. Portanto, a lei não atribui outra autorização além da fixação de quais seriam os compradores especiais.

É elementar ao direito civil o seu caráter regulatório, que estabelece limites à livre convenção em nome do interesse individual, coletivo ou público.

De início, portanto, seria inadmissível que, sendo a regra do contrato de concessão a comercialização pela concessionária, por convenção se estabelecesse o contrário, sob o pretexto de definição do que seriam os compradores especiais.

No caso em questão, o argumento da Fiscalização é preciso: a grande maioria dos clientes fazia as operações a partir do estabelecimento dos concessionários.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30/10/09  
Kaudt

CC02/C01  
Fls. 845

Assim, tratar-se-ia de que compradores especiais? Sequer se poderia dizer que seriam “clientes com acesso à Internet”, uma vez que quem não tivesse plano de acesso à Internet poderia utilizar-se de computador de algum conhecido ou, como supostamente na maioria dos casos, dirigir-se ao estabelecimento do concessionário para realizar o pedido.

Seria possível, então, dizer que os compradores especiais seriam aqueles que pudessem dirigir-se ao estabelecimento de algum concessionário para fazer a compra? Certamente não, porque a regra é essa. Então o fator de especialidade seria a compra “direta” a partir dos computadores dos concessionários, o que não define, de forma alguma, um comprador especial.

Conforme consta do documento de fls. 132 e seguintes (correspondência da GMB à Abrac), “*A Internet tende a viabilizar oportunidades não disponíveis nos canais tradicionais de comercialização, com maior alcance aos consumidores, sem prejuízo da realização de comércio personalizado e com amplas possibilidades de reduções de custos para os participantes.*”

Segundo o documento, a modalidade de comercialização referir-se-ia ao veículo Celta, sendo especial, portanto, o veículo e não o comprador.

Nesse contexto, todo e qualquer potencial comprador de um dos veículos que foi objeto da convenção de marca seria um comprador especial. Ademais, a constatação de que a grande maioria das vendas seria efetuada a partir dos estabelecimentos dos concessionários apenas confirma a afirmação.

É fato, portanto, que em relação a todo um lote de veículos, a interessada pretendeu estabelecer uma forma de venda direta aos consumidores finais em geral, sob a pretensa consideração de que se trataria de compradores especiais.

Se tais operações forem consideradas em sua integralidade, os grandes prejudicados por essa violação explícita das disposições da Lei nº 6.729, de 1979, foram os Fiscos estadual e federal, em relação às operações de vendas que foram subtraídas do procedimento normal previsto na lei.


Nesse contexto, a contraposição à fundamentação da autuação da alegação de existência da previsão legal das vendas diretas e do pagamento de valor correspondente à margem de comercialização não poderia ser admitida, porque a referida lei não prevê procedimento de venda direta no caso.

Assim, a tentativa da interessada de conformar as operações realizadas à venda direta prevista na lei (forma da operação) deve ser preterida pelo seu conteúdo material, conforme entendimento já citado deste 2º Conselho de Contribuintes.

A outra questão que fundamentou o recurso da interessada foi a alegação de que não haveria transferência de propriedade dos veículos da fábrica para os concessionários.

Entretanto, as operações foram efetuadas em desacordo com a lei.

Nessa linha de raciocínio, é certo que a lei, determinando que num caso como o dos autos, a transação fosse efetuada por meio da comercialização pelos concessionários, implícito está nas disposições legais que os concessionários deveriam vender veículos que



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasil, 30 / 10 / 09  
Laudt

CC02/C01  
Fls. 846

estivessem em seus estoques ou que a eles fossem incorporados antes da realização da tradição, se efetuada após a contratação.

Nesse contexto, se fosse admissível o entendimento da recorrente, estaria configurada uma situação de clara violação à lei em que os prejudicados nada poderiam fazer para reparar os prejuízos que lhe fossem causados.

Nesse aspecto, embora se tenha afirmado anteriormente que o pagamento da margem de comercialização e a “atuação” e “pedido” dos concessionários, por si sós, não descaracterizariam a venda direta, tais fatos, considerados em conjunto com as disposições legais, revelam a verdadeira natureza das operações.

Por fim, a prévia transferência de propriedade não se faz necessária para caracterização da revenda. Quando um determinado consumidor comparece ao estabelecimento do concessionário para comprar um automóvel que não conste do estoque, a operação de compra e venda pode ser realizada normalmente, sem que o concessionário seja proprietário de tal veículo. Efetuada a venda, encomendará à fábrica a remessa do veículo ao consumidor.

No contexto do que já se afirmou e reafirmou anteriormente sobre o aspecto material da operação, a situação que ocorreu no caso dos autos é equivalente à mencionada no parágrafo anterior, pois, efetuada a venda, o concessionário efetuava o pedido à fábrica.

Dessa forma, dentro da tese a que se propôs a análise do recurso, é irrelevante para caracterizar a operação de compra e venda realizada pelo concessionário ao consumidor final o fato de aquele não ser prévio proprietário do veículo.

No que concerne à decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 806.101/MG, a discussão girou em torno de uma suposta simulação de venda direta, em face da falta de previsão da atividade de intermediação no contrato social do concessionário, e em relação à ocorrência do fato gerador do ICMS na saída do veículo do concessionário, independentemente da natureza da operação.

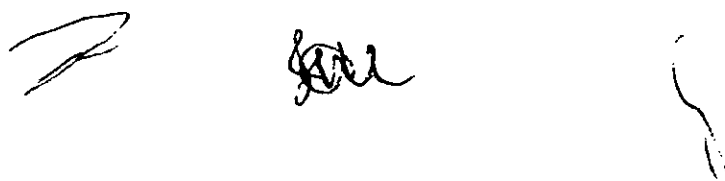
Nesse contexto, a argumentação em relação ao art. 15 da Lei nº 6.729, de 1979, deu-se em função da previsão legal das vendas diretas e sua relevância para o fato gerador do ICMS, o que não levou em consideração peculiaridades tais como as das operações praticadas pela interessada no caso dos autos. Assim, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em relação ao “fato gerador único” do ICMS não tem aplicação direta ao presente caso.

Registre-se que o raciocínio aplica-se igualmente aos demais casos de vendas diretas, especialmente em relação aos em que não havia convenção prévia.

Quanto aos produtores rurais, deve-se ressaltar que há casos em que havia convenção de marca a respeito de vendas diretas.

Nesse caso, restaria saber se a especificação dos produtores rurais como “compradores especiais” encontraria respaldo legal.

A questão não é exatamente a mesma das vendas pela Internet. Nesse caso, há uma especificação de comprador, que poderia ser entendida como de comprador especial.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 10 / 09  
Lundt

CC02/C01  
Fls. 847

Entretanto, não se justifica tal discriminação, em face de não haver critério lógico a justificar o tratamento privilegiado dado aos produtores rurais, cuja especificação não guarda relação alguma com as disposições do art. 15, II, *a e b*, da Lei nº 6.729, de 1979.

No tocante à exclusão do IPI alegada na impugnação, a matéria não foi abordada novamente no recurso, não devendo ser analisada.

No que concerne ao arrendamento mercantil, o art. 3º, § 3º, da Lei facultaria aos concessionários “*participar das modalidades auxiliares de venda que o concedente promover ou adotar, tais como consórcios, sorteios, arrendamentos mercantis e planos de financiamento*”.

Tal disposição apenas diz que o concessionário não é obrigado (por isso a lei faculta a ele a opção) a participar de vendas auxiliares, por não serem objeto da concessão, conforme especificado no *caput* do artigo e seus incisos, e nada tem a ver com a questão das vendas diretas.

Vale dizer, a interessada, em suas alegações, pressupõe que o dispositivo houvesse definido o arrendamento mercantil como espécie de venda auxiliar do concedente, ao qual o concessionário poderia “auxiliar”. Entretanto, se o concessionário resolve participar das vendas auxiliares (não está obrigado a isso pela lei), é claro que ele irá participar das vendas, que não estão sequer definidas na lei como vendas diretas.

Finalmente, no que diz respeito à dedução dos valores já recolhidos pelos estabelecimentos substituídos, não há como os considerar para efeito de redução do valor da contribuição lançada, uma vez que se referem a indébitos de terceiros e, assim, somente poderiam ser compensados pelos seus contribuintes, por meio de apresentação de Declaração de Compensação.

Em relação aos demais aspectos abordados pela interessada no recurso, como a exigência da multa e dos juros, aplica-se ao caso o disposto no art. 55, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para adotar-se a fundamentação contida no Acórdão de primeira instância, especialmente em face do art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Súmula nº 2 deste 2º Conselho de Contribuintes.

Destaque-se, por fim, que a exigência de juros de mora com base na taxa Selic foi objeto da Súmula nº 3, deste 2º Conselho de Contribuintes, aprovada em Sessão Plenária de 18 de setembro de 2007:

SÚMULA Nº 3:

*“É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.”*



Processo n.º 10805.001452/2006-09  
Acórdão n.º 201-81.156

MF - SEGUNDO CONSELHO DE RECURSOS BUINTES  
CONFÉRENCIA DE RECURSOS  
30 / 10 / 09  
Laudt

CC02/C01  
Fls. 848

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.

  
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO





MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERENCIADO O CANCELAMENTO  
Brasília, 30 de 10 de 09  
Lauda

## Declaração de Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Inicialmente, reconheço a ocorrência da decadência em relação ao período de 06/2000 a 08/2001, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, com a conseqüente extinção do crédito tributário dela decorrente, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN, e que, como ensina Luciano Amaro, analisando os institutos da decadência e da prescrição, “*enquanto a prescrição pode ser objeto de renúncia, a decadência, quando prevista em lei, é irrenunciável e deve ser reconhecida de ofício pelo juiz.*” (cf. *in* Direito Tributário Brasileiro, 12ª Ed. Saraiva, 2006, pág. 401).

De fato, solidamente apoiado no princípio constitucional da reserva da lei complementar, o Egrégio STJ recentemente proclamou que “*as contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária*” e, “*por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos*”, razões pelas quais aquela Egrégia Corte Superior de Justiça expressamente reconheceu que “*padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social*” (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no AgRg no REsp nº 616.348-MG, Reg. nº 2003/0229004-0, em sessão de 14/12/2004, rel. Min. Teori Albino Zavascki, publ. *in* DJU de 14/02/2005, p. 144, e *in* RDDT vol. 115, p. 164), diferentemente do prazo quinquenal estabelecido na lei complementar (CTN, arts. 150, § 4º, e 173). No mesmo sentido, reiterando a inconstitucionalidade do referido art. 45 da Lei nº 8.212/91, a Suprema Corte tem reiteradamente rejeitado a admissão dos RREE relativos à matéria, como se pode ver, dentre inúmeros (RE nº 552.757, rel. Min. Carlos Britto, DJU de 07/08/2007; RE nº 548.785, rel. Min. Eros Grau, DJU de 15/08/2007; RE nº 534.856, Rel. Min. Eros Grau, DJU de 22/03/2007) do r. despacho exarado no RE nº RE 540.704, rel. Min. Marco Aurélio, publ. no DJU de 08/08/2007, sob a seguinte e elucidativa ementa:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRAZO PRESCRICIONAL - REGÊNCIA  
- ARTIGO 46 DA LEI Nº 8.212/91 - DECLARAÇÃO DE  
INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM -  
HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRECEDENTES -  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO - NEGATIVA DE SEGUIMENTO.”  
(cf. RDDT vol. 145/189-190)

Analisando os efeitos reflexos da declaração de inconstitucionalidade sobre os lançamentos fiscais, o Egrégio STJ recentemente esclareceu que “*a inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade ex tunc do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito*” e, “*embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, § único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, art. 741, § único; art. 475-L, § 1º, redação da Lei 11.232/05). (...).*” (cf. Acórdão da 1ª Turma do

for

Stck

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COPIA ORIGINAL  
Brasília, 30 / 10 / 09  
Ludt

CC02/C01  
Fls. 850

STJ no REsp nº 828.106-SP, Reg. nº 200600690920, em sessão de 02/05/2006, rel. Min. Teori Albino Zavascki, publ. in DJU de 15/05/2006, pág. 186).

Consubstanciando atividade essencialmente realizadora do Direito, inteiramente vinculada e subordinada ao princípio da legalidade do tributo (arts. 150, inciso I, da CF/88; 97 e 142 do CTN), a atividade administrativa do lançamento tributário necessariamente há de conformar-se com a Constituição e com a interpretação que lhe emprestam a Suprema Corte e o Egrégio STJ, só podendo se efetivar nas condições e sob os pressupostos estipulados em lei válida, donde decorre que, ante a formal declaração de inconstitucionalidade ou invalidade da lei pela Suprema Corte, deslegitimam-se todos os lançamentos nela fundados.

Na mesma ordem de idéias, já na interpretação dos dispositivos da lei complementar prevalente, aquela mesma Egrégia Corte Superior de Justiça recentemente esclareceu que as normas dos arts. 150, § 4º, e 173, do CTN, “*não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos ‘cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’; o art. 173, ao revés, aplica-se tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento*”. Assim, entende aquela Egrégia Corte que a aplicação concorrente dos arts. 150, § 4º, e 173, a par de ser juridicamente insustentável e padecer de invencível ilogicidade, apresenta-se como “*solução (...) deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica*” (cf. Acórdão da 2ª Turma do STJ no REsp nº 638.962-PR, rel. Min. Luiz Fux, publ. no DJU de 01/08/2005 e na RDDT 121/238).

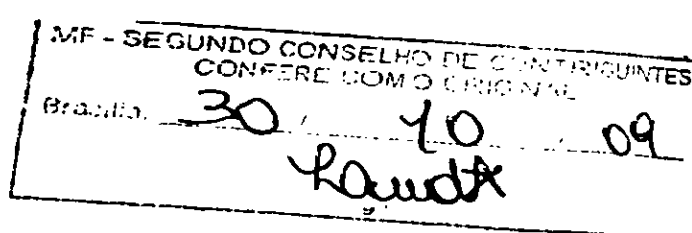
Acolhendo e conformando-se com esses ensinamentos de inegável juridicidade, a jurisprudência deste Egrégio Conselho tem reiteradamente proclamado a inaplicabilidade do art. 45 da Lei nº 8.2123/91 invocado como fundamento da r. decisão recorrida, em razão do que dispõem as normas da Lei Complementar (art. 150, § 4º, do CTN), como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

*“DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: (...) a regra a ser seguida na contagem do prazo decadencial é a estabelecida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que é de 5 (cinco) anos, a contar da data da ocorrência do fato gerador. Da mesma forma, os lançamentos das contribuições sociais que, por se revestirem de natureza tributária, sujeitam-se às regras instituídas por lei complementar (CTN), por expressa previsão constitucional (artigos 146, III, ‘b’ e 149 da C.F). Por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência para dar provimento ao recurso.” (Acórdão nº 101-94.394, da 1ª Câmara do 1º CC - Relator: Raul Pimentel publ. in DOU 1 - 28/01/2004, pág. 9, e in “Jurisprudência-IR” anexo ao Bol. IOB nº 11/04)*

*“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - NATUREZA JURÍDICA TRIBUTÁRIA - PRAZO DE DECADÊNCIA DE 10 ANOS PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO - ART. 45 DA LEI 8.212/91, DIANTE DO ART. 150, § 4º DO CTN. CSLL de 1997. Preliminar. Decadência - CSLL - Inaplicabilidade do art. 45 da Lei 8.2123/91 frente às normas dispostas no art. 150, § 4º do CTN. A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios*

Recorrido

402



*tributários previstos na Constituição (art. 146, III, 'b'), e no CTN (arts. 150, § 4º e 173)."* (cf. Acórdão nº 101-94.602 da 1ª Câmara do 1º CC/MF, publ. no DJ de 28/04/2005 e in RDDT 118/146)

*"CSLL - Decadência - Caracterização. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - ART. 150, § 4º - NÃO APLICAÇÃO DA LEI Nº 8.212/91. O prazo decadencial das contribuições é o previsto no art. 150, do CTN, pois, em virtude de prescrição constitucional (art. 146, III), trata-se de matéria exclusiva de lei complementar, não podendo ser tocada por lei ordinária. No caso, até o exercício de 1996, pode-se falar em decadência (...). Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Octávio Campos Fischer (Relator). Designado o Conselheiro Natanael Martins para redigir o voto vencedor." (cf. Acórdão nº 107-07.049, da 7ª Câmara do 1º CC, rel. Conselheiro Natanael Martins, publ. no DOU 1 de 10/12/2003, pág. 38, e in "Jurisprudência-IR" anexo ao Bol. IOB nº 1/04)*

*"(...). CPMF. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo à CPMF decai em cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Recurso não conhecido em parte, por opção pela via judicial e na parte conhecida provido em parte." (cf. Acórdão nº 203-10.412 da 3ª Câmara do 2º CC, Recurso nº 129.448, Processo nº 16327.001090/2004-45, em sessão de 13/09/2005, rel. Conselheira Sílvia de Brito Oliveira, publ. in DOU de 12/03/2007, Seção 1, pág. 45)*

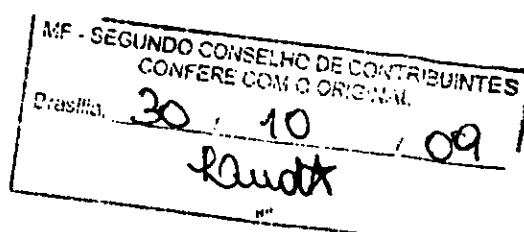
Dos preceitos expostos, desde logo verifica-se que o auto de infração de PIS, notificado em 31/08/2006, jamais poderia abranger operações ocorridas no período anterior a 08/2001, sobre as quais já se achava extinto o direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento, por se ter consumado o prazo decadencial e a conseqüente extinção do crédito tributário, nos expressos termos dos arts. 150, § 4º, e 156, inciso V, do CTN, impondo-se a exclusão das referidas operações do lançamento, tal como já proclamaram as jurisprudências administrativa e judicial retrocitadas.

Mas também no período não abrangido pela decadência melhor sorte não está reservada ao lançamento fiscal que acusa a recorrente de falta de recolhimento do PIS por ter deixado *"de incluir na base de cálculo do PIS em substituição Tributária vendas de veículos, que foram por ele consideradas vendas diretas, sem que houvesse um respaldo legal para as mesmas, conforme descrito, detalhadamente, no Termo de Verificação Fiscal anexo"*.

Consoante se depreende do referido TVF, sendo a recorrente contribuinte substituto de PIS e Cofins devido pelas concessionárias a partir de 10/06/2000 (cf. MP nº 1.991/2000, art. 44, e IN SRF nº 54/2000), entende a d. Fiscalização que as vendas diretas por ela realizadas a determinados clientes (via rede Internet a pessoas físicas e jurídicas, a deficientes físicos, taxistas, a clientes através de instituições financeiras via contratos de *leasing*, a micro empresas, a produtores rurais - cf. TVF de fls. 361/378) - para as quais o Acordo firmado em 13/09/2000 entre a GMB e a Associação Brasileira de Concessionários Chevrolet - ABRAC, estava previsto o pagamento apenas de "comissão de venda" para a concessionária de 7,3%, calculada sobre o preço praticado pela GMB na data do faturamento do veículo ao consumidor final -, deveriam ser incluídas na base de cálculo da Cofins dos

400

Redt



contribuintes substituídos (concessionárias) a ser retido e recolhido pela recorrente (contribuinte substituto), que deveria ser o preço de venda do veículo através da concessionária, em razão do que a d. Fiscalização pretende desconsiderar as aludidas “vendas diretas”, para tributá-las como se fossem vendas normais através das concessionárias.

Inicialmente, releva notar que não se confundem os fatos geradores e bases de cálculos da Cofins, respectivamente praticados pelos fabricantes e pelas concessionárias de veículos, assim como não se confundem os faturamentos do fabricante, nas operações de venda de veículos por ele fabricados, com os faturamentos das concessionárias, realizados nas revendas de veículos e peças e venda de serviços.

De fato, como é elementarmente sabido e ensina Roque Carrazza: “o tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo ‘in abstracto’ possíveis dos vários tributos federais, estaduais, municipais e distritais. (...) a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (...), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária.” (cf. Roque Antonio Carrazza in “Curso de Direito Constitucional Tributário” 22ª Ed. revista, ampliada e atualizada até a Ec nº 52/2006, Malheiros Ed., 2006, nota 20, pág. 483).

Ao definir a hipótese de incidência e respectiva base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a Lei nº 9.718 veio dispor, em seus arts. 2º e 3º, que;

*“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.*

*§ 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.”*

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

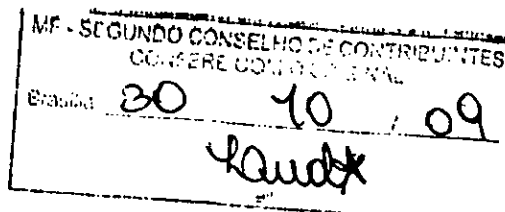
*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*(...)”.*

Por seu turno, ao instituir a substituição tributária e as respectivas obrigações do fabricante e importador, de reter e recolher a contribuição ao PIS devida pelos comerciantes varejistas nas operações de revenda dos veículos adquiridos, a Medida Provisória nº 1991, de 09/06/2000, em seu art. 44, veio dispor que:

*for*

*dele*



*“Art. 44. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.”*

Dos preceitos expostos, desde logo, verifica-se que a utilização do pronome possessivo “seu” para referir ao “faturamento” da pessoa jurídica tributada pelas referidas contribuições já indica que a base de cálculo inerente à hipótese de incidência estabelecida pela lei é exclusivamente o “faturamento próprio” da pessoa jurídica, o que, de plano, já exclui da referida base de cálculo quaisquer outras incidências sobre faturamentos de terceiros (anteriores ou posteriores), ainda que tributados sob o regime da substituição tributária, cujas obrigações tributárias (do contribuinte e responsável) e respectivas bases de cálculo não se confundem e são claramente distintas pela legislação. Nesse sentido a jurisprudência do STJ recentemente assentou que “o regime de substituição tributária envolve uma presunção de fato gerador” e que “o fato gerador presumido diz respeito às contribuições devidas pela concessionária, não se confundindo, pois, com as contribuições do próprio fabricante, a que alude o art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98” (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 665.126-SC, Reg. nº 2004/0081576-3, em sessão de 21/08/2007, rel. Min. Luiz Fux, publ. in DJU de 01/10/2007, p. 214).

Realmente, acolhendo os ensinamentos da melhor doutrina (cf. Ruy Barbosa Nogueira in “Curso de Direito Tributário”, 9ª Ed. Saraiva atualizada, pág. 148 a 152), dentre os vários sujeitos passivos de obrigações tributárias, a Lei Complementar faz clara **distinção** entre a figura do **contribuinte**, atributo de quem realiza o fato típico ou cerne do fato gerador (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN), da figura do **responsável tributário**, qualificado como aquela terceira pessoa que, embora vinculada ao fato gerador e sem revestir a condição de contribuinte, a lei atribui, de modo expresse, a responsabilidade pelo crédito tributário, atribuindo-lhe, em caráter exclusivo ou supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação (arts. 121, parágrafo único, inciso I, e 128 do CTN). Valendo-se das lições da doutrina estrangeira, Pontes de Miranda, com a costumeira proficiência, esclarece a razão da distinção ressaltando que: “Um é o *Steuerschuldner*, o devedor do imposto; o outro, o portador do imposto *Steuerträger*, a quem a lei faz devedor de ato de pagamento, coisa diferente do devedor do quanto devido. (...) As leis podem estabelecer quem é o devedor do imposto e quem é o portador do imposto, mas, para aquela e para essa atribuição, é de mister que haja fundamento para a imposição, ou para a responsabilização, subjetiva e objetivamente.” (cf. Pontes de Miranda in “Comentários à Constituição de 1967”, Ed. RT, 1967, Tomo II, pág. 395).

Assim, as quantias que a empresa recebe não para si, mas para terceiros, como o *quantum* de tributos cuja obrigação de cobrar a lei expressamente lhe impõe, evidentemente, não podem entrar na receita bruta da exploração, eis que, consubstanciando faturamento de terceiros, não constituem contas diferenciadas de receita e despesa da própria empresa, mas sim contas neutras de terceiros que não influem, nem integram a receita proveniente da exploração.

Jan

sdh

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE CÓPIA ORIGINAL  
Brasília, 30 / 10 / 09  
R. A. A. A.

CC02/C01  
Fls. 854

Note-se que a pretensão inclusão de importâncias retidas e recolhidas pelo substituto tributário em nome dos substituídos na cadeia de comercialização, na qualidade de mero “portador” do tributo por estes últimos devido, implicaria, necessariamente, em reconhecer que as atividades de retenção e recolhimento de tributo de terceiros integrariam a “receita de exploração” da empresa, que, portanto, “exploraria” estas atividades institucionalmente, o que seria um inominável absurdo, eis que, como é elementarmente sabido, as atividades de arrecadar e lançar tributos são conferidas privativamente às pessoas jurídicas de direito público (arts. 3º e 142 do CTN) e, portanto, jamais poderiam ser exploradas comercialmente por empresas privadas. Muito ao revés, as atividades de retenção e recolhimento de tributos devidos por terceiros, realizadas pelo contribuinte substituto, caracterizam-se como um serviço oneroso prestado pelo contribuinte ao Poder Público, que lhe é imposto pela lei sem qualquer “faturamento”, remuneração ou indenização pelo serviço prestado, e cuja instituição somente se justifica no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

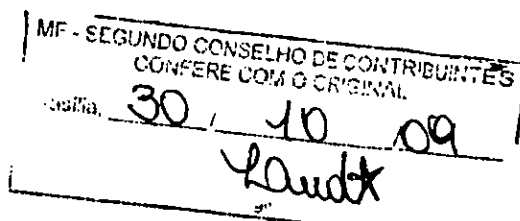
Feita a distinção entre as várias obrigações tributárias qualificadas pela lei, desde logo verifica-se que o lançamento não cogita da exigência do PIS incidente sobre o faturamento próprio do fabricante, mas cogita exclusivamente da obrigação tributária decorrente do “regime de substituição tributária”, cujo “fato gerador presumido diz respeito às contribuições devidas pela concessionária e que é aplicável exclusivamente na hipótese de vendas feitas por pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas feitas a comerciantes varejistas, nos expressos termos do art. 44 da MP nº 1991, de 09/06/2000.

Aplicando-se exclusivamente à hipótese de venda ou faturamento feito pelo fabricante à concessionária (art. 44 da MP nº 1991, de 09/06/2000), já de início parece evidente que a recorrente não estava sujeita ao regime de substituição tributária nas vendas diretas de veículos feitas a consumidores finais, onde há faturamento único, não havendo como se cogitar ou presumir de subsequente revenda e o consequente faturamento pelas concessionárias, que ensejaria a exigência do PIS devido por estas últimas e cuja retenção e recolhimento estava a cargo do fabricante e importador.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, parágrafo único, do CTN), sendo certo que, em homenagem aos princípios da “livre iniciativa” (CF/88, arts. 1º, IV, e 170), da “propriedade privada” (CF/88, arts. 5º, XXII, e 170, II), da “livre concorrência” (CF/88, art. 170, IV) e do “livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos” (CF/88, art. 170, parágrafo único), a jurisprudência judicial tem reiteradamente proclamado que “a norma pedagógica” do art. 110 do CTN “ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente.” (cf. Acórdão do STF-Pleno no RE nº 390.840-MG, em sessão de 09/11/2005, rel. Min. Marco Aurélio, publ. in DJU de 15/08/2006, pág. 25, Ement Vol-02242-03, pág. 372, e in RDDT nº 133, 2006, pág. 214-215) e que “o contrato só se transmuda em forma dissimulada (...) quando, expressamente, ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege” bem como que a “descaracterização do contrato (...) só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei”, sendo que,

R. A. A. A.

R. A. A. A.



fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 310.368-RS, Reg. nº 2001/0030319-6, em sessão de 07/06/2001, rel. Min. José Delgado, publ. in DJU de 27/08/2001, pág. 232; cf. também Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 174.031-SC, Reg. nº 1998/0032518-2, em sessão de 15/10/98, rel. Min. José Delgado, publ. in DJU de 01/03/99, p. 236, e in RDDT vol. 44, p. 186; cf. também Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 184932-SP, Reg. nº 1998/0058567-2, em sessão de 09/02/99, rel. Min. José Delgado, publ. in DJU de 29/03/99, p. 96, e in RSTJ vol. 117, p. 198).

No caso concreto verifica-se que as vendas diretas e o faturamento delas decorrente de veículos feitos a consumidores finais, acham-se expressamente previstos não só na lei civil de concessão mercantil (arts. 15, incisos I e II, §§ 1º e 2º, e 19, inciso XIV, da Lei nº 6.729/79), nem só nas leis tributárias (Convênio ICMS nº 51/2000), como foram reconhecidos pela jurisprudência como **fato gerador de incidência única**, não ensejando possibilidade de presunção outras saídas fictas ou incidências fiscais presumidas na cadeia de consumo, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

*"RECURSO ESPECIAL. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. VENDA DIRETA DA MONTADORA A COMPRADORES ESPECIAIS SITUADOS EM ESTADO-MEMBRO DIVERSO (LEI 6.729/79, ART. 15). OCORRÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DA PROPRIEDADE. ENTREGA ATRAVÉS DE CONCESSIONÁRIA SITUADA NO DOMICÍLIO DOS COMPRADORES. FATO GERADOR ÚNICO. NÃO-OCORRÊNCIA DE 'CIRCULAÇÃO JURÍDICA'. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS NO DOMICÍLIO DOS COMPRADORES ESPECIAIS. PROVIMENTO DO RECURSO."* (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 806.101-MG, Reg. nº, 2005/0212455-9, em sessão de 03/05/2007, rel. para o Acórdão Min. Denise Arruda, publ. in DJU de 21/06/2007, p. 284)

*"TRIBUTARIO. ICM. COMPRA E VENDA FIRMADA DIRETAMENTE ENTRE O VENDEDOR SEDIADO EM UM ESTADO-MEMBRO E O COMPRADOR EM OUTRO. FATO GERADOR. LOCAL DA EMISSÃO DA NOTA FISCAL. BIS IN IDEM. ARTIGOS 97, III, 102, 108 E 114, CTN. DECRETO-LEI 406/68 (ART. 1º). LEIS ESTADUAIS-MG - N.S 6.763/75 E 7.164/77.*

*1. A definição do fato gerador corresponde a situação definida em lei (art. 97, III, e 114, CTN), na compra e venda, sintonizando a nota fiscal (expressão da 'tradição') o local da saída para a entrega ao consumidor final, espelhando o envolvimento de ato mercantil.*

*2. Repúdio a 'saída ficta' e a 'analogia' (art. 108, I, CTN) para justificação de compreensão fiscalista na venda direta ao consumidor com a emissão pelo estabelecimento-matriz da nota fiscal, visando o lugar da efetiva saída e o destino do adquirente em outro estado-membro.*

*3. A ingerência da legislação estadual e sementeira de violação dos limites legais a criação de tributação, constituindo via para o 'bis in idem', com a sobrecarga fiscal.*

*4. Enfim, o ICM tem como local de incidência o Estado-membro, onde foi emitida a nota fiscal, como expressão da transmissão da*

*Didi*

*Didi*

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30. 10. 09  
Luedt

*propriedade e de onde saiu a mercadoria diretamente para o consumidor.*

*5. Precedentes jurisprudenciais.*

*6. Recurso provido.*” (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 34.137-MG, Reg. nº 1993/0010299-0, em sessão de 21/06/1993, rel. Min. Milton Luiz Pereira, publ. in DJU de 23/08/93, p. 16.565, e in RSTJ vol. 55, p. 217)

*“AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - VENDA DIRETA DA MATRIZ A COMPRADOR DOMICILIADO EM OUTRO ESTADO - ENTREGA ATRAVÉS DE FILIAL - FATO GERADOR ÚNICO.*

*Não há como falar em operação interestadual, se o comprador residente em determinado estado adquiriu bem, diretamente, da matriz do vendedor, em outra unidade federada. A circunstância de o bem adquirido haver sido entregue através da filial, localizada no domicílio do comprador, não configura novo fato gerador de ICMS.*

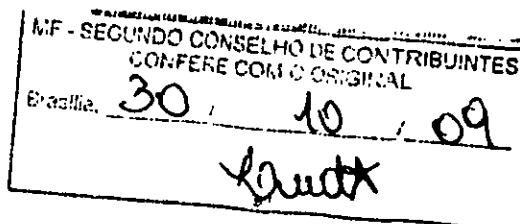
*Agravo no recurso especial a que se nega provimento.*” (cf. Acórdão da 2ª Turma do STJ no AgRg no REsp nº 54.652/MG, Reg. nº 1994/0029435-2, em sessão de 23/05/2000, rel. Min. Nancy Andrighi, publ. in DJU de 26/06/2000, p. 140, in RDDT vol. 60, p. 165, e in RJADCOAS vol. 1, p. 53)

Consectário lógico do princípio da legalidade penal, o princípio da tipicidade exige não só que as condutas puníveis e as respectivas sanções delas decorrentes sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a punibilidade de uma conduta somente se dê quando ocorra sua adequação exata ao tipo legal, sendo vedada a invocação de analogias, presunções, deduções e outras circunstâncias análogas mencionadas em outras leis distintas, não previstas expressamente na descrição da lei penal específica que define a infração e a sanção. Em decorrência do aludido princípio incorporado ao Direito Tributário sancionatório, a obrigação tributária que tem por objeto penalidade pecuniária somente surge com a ocorrência do fato gerador previsto em lei e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (arts. 97, inciso V, 113, § 1º, e 114 do CTN), sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º, e 111, inciso III, do CTN).

Na aplicação do aludido princípio a jurisprudência administrativa já assentou que *“a tipicidade cerrada do fato gerador e a estrita legalidade são impeditivas a interpretações da legislação para a efetivação ou sustentação de lançamento tributário em condições ou circunstâncias legais e expressamente não autorizadas, sendo, neste contexto, incabível o emprego de analogia (C.T.N., artigo 108, § 1º)”* (cf. Acórdão nº 104-15.653 da 4ª Câmara do 1º CC, Recurso nº 113.010, Processo nº 10980.007402/96-17, em sessão de 09/12/1997, rel. Conselheiro Roberto William Gonçalves), assim como ser *“incabível a aplicação de multa por analogia ou extensão”* (cf. Acórdão nº 301-30.351 da 1ª Câmara do 3º CC, Recurso nº 124.733, Processo nº 11128.001023/00-68, em sessão de 17/09/2002, rel. Conselheiro Carlos Henrique Klaser Filho) *“visto que o agente fiscal não pode ter o arbítrio de subsumir o fato-espécie de infração a um gênero legal de tal amplitude”* já que *“a apenação não pode ser imputada por via analógica”* (cf. Acórdão nº 301-28.458, de 23/07/97, do 3º CC - DOU de 26/03/98).

Jou

Shelly



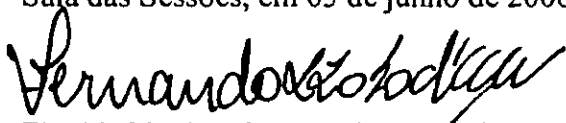
No mesmo sentido a jurisprudência do Egrégio STJ já assentou que *"a utilização de analogias ou de interpretações ampliativas, em matéria de punição (...), longe de conferir ao administrado uma acusação transparente, pública, e legalmente justa, afronta o princípio da tipicidade, corolário do princípio da legalidade, segundo as máximas: nullum crimen nulla poena sine lege stricta e nullum crimen nulla poena sine lege certa, postura incompatível com o Estado Democrático de Direito."* (cf. Acórdão da 5ª Turma do STJ no RMS nº 16.264-GO, Reg. nº 2003/0060165-4, em sessão de 21/03/2006, rel. Min. Laurita Vaz, publ. in DJU de 02/05/2006, p. 339).

No caso concreto, uma vez evidenciado que a recorrente não estava sujeita ao regime de substituição tributária na vendas diretas de veículos feitas a consumidores finais, onde há faturamento único, não havendo como se cogitar ou presumir de subsequente revenda e o consequente faturamento pelas concessionárias que ensejasse a exigência do PIS devido por estas últimas e cuja retenção e recolhimento estava a cargo do fabricante e importador, não se justificam tanto a acusação (por ter deixado *"de incluir na base de cálculo da Cofins em substituição Tributária vendas de veículos, que foram por ele consideradas vendas diretas, sem que houvesse um respaldo legal para as mesmas"*) como as exigências fiscais dela decorrentes.

Isto posto, impetrio vênia ao ínclito Relator para divergir de seu brilhante voto e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para reformar a r. decisão recorrida para, preliminarmente, proclamar a decadência e a extinção do direito de constituir o crédito tributário em relação às operações ocorridas no período de 06/2000 a 08/2001, nos expressos termos dos arts. 150, § 4º, e 156, inciso V, do CTN, e, no mérito, julgar improcedentes a acusação e o lançamento fiscal, cancelando as exigências de PIS, multa e juros, por insubsistentes.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.

  
FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'ÊÇA

