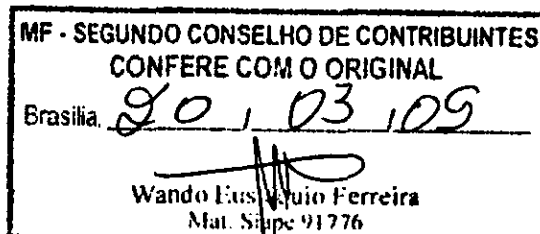




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo n° 10805.001453/2006-45
Recurso n° 139.762 Voluntário
Matéria COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO - VENDA DIRETA
Acórdão n° 201-81.155
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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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 pela Cofins/Substituição Tributária, independentemente de constarem previamente do estoque dos concessionários.

[Assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20, 09, 09 Wando Henrique Ferreira Mat. 91776

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

COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Os valores da Cofins 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 negado.

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; II) pelo voto de qualidade: a) em rejeitar a preliminar de decadência; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que apresentará declaração de voto, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Tércio Chiavassa, OAB/SP 138481, e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Hermes de Alencar Benevides Neto, OAB/CE 17542. Na sessão de 11/12/2007, fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, OAB-SP 16.854, e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Hermes de Alencar Benevides Neto, OAB-CE 17.542.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

José Antonio Francisco
JOSE ANTONIO FRANCISCO

Relator

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



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 09
Wando I. Araújo Ferreira Mat. Siapex 91776	

CC02/C01
Fls. 1.041

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n° 10805.001453/2006-45
Recurso n° 139.762 Voluntário
Matéria COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO - VENDA DIRETA
Acórdão n° 201-81.155
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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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 pela Cofins/Substituição Tributária, independentemente de constarem previamente do estoque dos concessionários.

[Assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20, 03, 29 Wando Estácio Ferreira Mat. Siapa 91776
--

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

COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Os valores da Cofins 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 negado.

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; II) pelo voto de qualidade: a) em rejeitar a preliminar de decadência; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que apresentará declaração de voto, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Tércio Chiavassa, OAB/SP 138481, e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Hermes de Alencar Benevides Neto, OAB/CE 17542. Na sessão de 11/12/2007, fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, OAB-SP 16.854, e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Hermes de Alencar Benevides Neto, OAB-CE 17.542.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

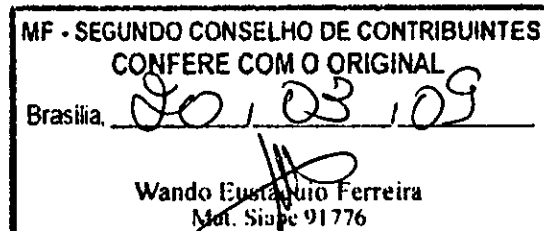
José Antonio Francisco
JOSE ANTONIO FRANCISCO
Relator

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 10805.001453/2006-45
Recurso nº 139.762 Voluntário
Matéria COFINS - FALTA DE RECOLHIMENTO - SUBSTITUIÇÃO - VENDA DIRETA
Acórdão nº 201-81.155
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 FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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 pela Cofins/Substituição Tributária, independentemente de constarem previamente do estoque dos concessionários.

7 *bu*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30/03/09 Wando Eustáquio Ferreira Mat. Sape 91776

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

COFINS. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Cofins é de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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

Os valores da Cofins 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 negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

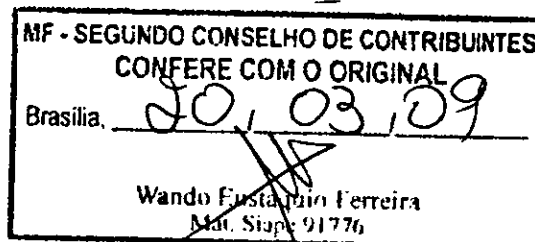
ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração; II) pelo voto de qualidade: a) em rejeitar a preliminar de decadência; e b) no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que apresentará declaração de voto, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto. Fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Tércio Chiavassa, OAB/SP 138481, e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Hermes de Alencar Benevides Neto, OAB/CE 17542. Na sessão de 11/12/2007, fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, OAB-SP 16.854, e o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Hermes de Alencar Benevides Neto, OAB-CE 17.542.

Josefa Maria Coelho Marques
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

José Antonio Francisco
JOSE ANTONIO FRANCISCO
Relator

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



Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 551 a 591) apresentado contra o Acórdão nº 05-15.019, de 27 de outubro de 2006, da DRJ em Campinas - SP (fls. 527 a 544), que manteve auto de infração de Cofins/Substituição Tributária (fls. 381 a 391), lavrado em 31 de agosto de 2006, relativamente aos períodos de apuração de junho de 2000 a outubro de 2002, nos seguintes termos:

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

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 da Cofins - Substituição Tributária, aquelas legalmente permitidas, não importando para tanto o meio pelo qual elas são efetivadas.

Controle de Constitucionalidade.

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

Lançamento Procedente".

As razões da autuação foram descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 361 a 380, assim resumido pelo Acórdão de primeira instância:

"a) Administração Pública: valor de R\$ 10.493.092,36 - prevista pelo artigo 15 da Lei nº 6.729/79.

b) Corpo Diplomático: valor de R\$ 1.359.382,57 - prevista pelo artigo 15 da Lei nº 6.729/79.

c) Frotistas: valor de R\$ 443.644.726,61 - prevista pelo artigo 15 da Lei nº 6.729/79.

d) Via WEB para Pessoas Físicas: valor de R\$ 2.514.879.643,20. Segundo entendimento do fiscalizado, estas vendas diretas estariam amparadas no item c), inciso II, do artigo 15 da Lei nº 6.729/79 - vendas realizadas através da rede de distribuição a outros compradores especiais, bem como pelos Acordos firmados entre o fiscalizado e a Abrac (Associação Brasileira de Concessionários Chevrolet). O primeiro acordo foi firmado em 13 de setembro de 2000, e estabelecia duas 'novas' modalidades de venda para o Celta, a saber: d1) vendas realizadas a consumidores finais, por intermédio de concessionárias, por meio eletrônico, através da rede internet, em computadores instalados nas dependências das Concessionárias; d2) pedidos feitos por consumidores finais, diretamente a GMB, por meio

Handwritten signature and initials at the bottom of the page.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 03
Wanda Eustáquio Ferreira Mat. Siap: 91776	

eletrônico, através de contatos feitos por computador, pela rede internet, em equipamentos não instalados nas dependências das Concessionárias. O segundo acordo foi celebrado em 09 de setembro de 2002 permitindo a venda via WEB do Corsa Classic, além do Celta que já existia.

Em primeiro lugar devemos destacar que no próprio Acordo firmado entre a GMB e a Abrac - Associação Brasileira de Concessionários Chevrolet - em 13 de setembro de 2000, 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 (folha 135).

Só isto já basta para caracterizar que a venda de veículos novos via WEB era feita pelas concessionárias, sendo devidos o PIS e a Cofins sobre estas vendas, que segundo a MP 1991/2000 deve ser recolhido pela Montadora na condição de contribuinte substituto.

Devemos considerar também que 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.

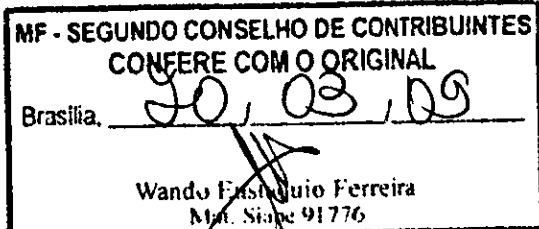
Constatamos que a maioria absoluta dos veículos vendidos via WEB são relativos ao item d1), ou seja, vendas de veículos realizadas a consumidores finais pelas concessionárias, cujos pedidos de vendas eram encaminhados a GMB pela internet. Atestam esta constatação o depoimento do Dr. José Nilton Domingos, 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. Estas 13 (treze) intimações estão anexas às folhas 248 a 302 deste processo.

As vendas de veículos realizadas dentro da concessionária, por vendedor desta, cujo pedido era encaminhado a GMB pela Internet, são vendas normais, sobre as quais as concessionárias pagariam o PIS e Cofins se fossem anteriores a 11 de junho de 2000, conforme entendimentos administrativo e judicial, citados no item 33) deste Termo. Como estas vendas foram posteriores a 10 de junho de 2000, sobre elas deveriam ter sido recolhidos o PIS e a Cofins em Substituição Tributária pela Montadora, e as Notas Fiscais de suas vendas não deveriam ter sido emitidas como se estas vendas fossem diretas.

Por último devemos ressaltar, mais uma vez, que 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).

[Assinatura]

[Assinatura]



Portanto, não sendo possível identificar as vendas de veículos efetivamente realizadas pela Internet, com o cliente comprando seu carro através de computador localizado fora da concessionária (item d2), e sendo estas vendas pequenas quando comparadas às vendas totais realizadas via Internet, conforme foi constatado por nós, concluímos que todas as vendas diretas realizadas pelo fiscalizado via WEB, no período de junho/2000 a outubro/2002, não podem ser admitidas como vendas diretas, devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária.

e) Via WEB para Pessoas Jurídicas: valor de R\$ 1.326.923.427,59. Vale o mesmo que foi dito para as pessoas físicas.

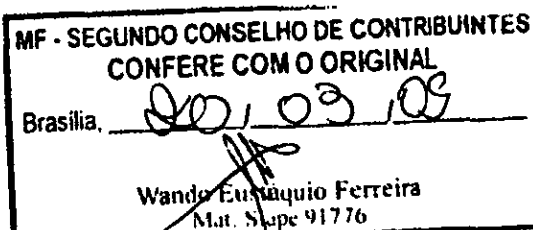
f) Deficientes físicos: valor de R\$ 15.145.560,09. Segundo entendimento do fiscalizado, estas vendas diretas estariam amparadas pelo item c), inciso II do artigo 15 da Lei nº 6.729/79 - vendas realizadas através da rede de distribuição a outros compradores especiais. Não foi apresentada pelo fiscalizado nenhuma lei que permita a venda direta de veículos para deficientes físicos. Há leis que tratam das isenções especiais de ICMS e IPI para os deficientes, porém estas leis nada dizem sobre vendas diretas de veículos para estes compradores. O fiscalizado justifica estas vendas diretas pelo fato dos veículos adquiridos serem em geral diferenciados, razão pela qual as concessionárias não têm condições de mantê-los nos estoques.

A venda de veículos novos para os deficientes físicos são feitas pelas concessionárias, conforme admitido pelo fiscalizado, e por nós atestado através da intimação anexa às folhas 156 a 159 deste processo. Se o veículo vendido está ou não no estoque da concessionária não é relevante para a análise. O fato gerador do PIS (8109) e da Cofins (2172) é a venda do veículo realizada pela concessionária para o deficiente físico, sendo que até 10 de junho de 2000 as concessionárias ficavam obrigadas a recolher as contribuições relativas ao PIS (8109) e à Cofins (2172) sobre estas vendas. A partir de 11 de junho de 2000 o contribuinte fiscalizado, como fabricante dos veículos adquiridos pelos deficientes, deveria recolher o PIS (8496) e a Cofins (8645) na condição de substituto das concessionárias, pelas vendas de veículos realizadas por estas para os deficientes físicos.

Concluimos, portanto, que todas as vendas de veículos novos realizadas pelo fiscalizado para deficientes físicos, através de suas concessionárias, no período de junho/2000 a outubro/2002, não podem ser admitidas como vendas diretas, devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária.

g) Taxistas: valor de R\$ 26.405.950,64. Segundo entendimento do fiscalizado, estas vendas diretas estariam amparadas pelo item c), inciso II do artigo 15 da Lei nº 6.729/79 - vendas realizadas através da rede de distribuição a outros compradores especiais. Não foi apresentada pelo fiscalizado nenhuma lei que permita a venda direta de veículos para taxistas. Há leis que tratam das isenções especiais de ICMS e IPI para os taxistas, porém estas leis nada dizem sobre vendas diretas de veículos para estes compradores. O fiscalizado justifica estas vendas diretas pelo fato dos veículos adquiridos serem em geral

7



diferenciados, em cores e acabamento, razão pela qual as concessionárias não têm condições de mantê-los nos estoques.

A venda de veículos novos para taxistas são feitas pela concessionárias, conforme admitido pelo fiscalizado, e por nós atestados através das intimações anexas às folhas 160 a 220 deste processo. Se o veículo vendido está ou não no estoque da concessionária não é relevante para a análise. O fato gerador do PIS (8109) e da Cofins (2172) é a venda do veículo realizada pela concessionária para o taxista, sendo que até 10 de junho de 2000 as concessionárias ficavam obrigadas a recolher as contribuições relativas ao PIS (8109) e à Cofins (2172) sobre estas vendas. A partir de 11 de junho de 2000 o contribuinte fiscalizado, como fabricantes dos veículos adquiridos pelos taxistas, deveria recolher o PIS (8496) e a Cofins (8645) na condição de contribuinte substituto das concessionárias, pelas vendas realizadas por estas para os taxistas.

Concluimos, portanto, que todas as vendas de veículos novos realizadas pelo fiscalizado para taxistas, através de suas concessionárias, no período de junho/2000 a outubro/2002, não podem ser admitidas como vendas diretas, devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária.

h) Concessionárias: valor de R\$ 101.539.073,41. Segundo esclarecimento do fiscalizado (fl. 310) trata-se de vendas de veículos novos para os concessionários utilizarem em suas operações (ativo imobilizado). Não sendo estes veículos objeto de venda das concessionárias, sobre eles não deve incidir o PIS e a Cofins em substituição tributária.

i) Especial: valor de R\$ 12.122.976,15. Segundo esclarecimento do fiscalizado (fl. 310) trata-se de vendas de veículos novos para deficientes físicos e taxistas, que não foram incluídas nas vendas citadas nos itens 36.f) e 36.g) deste Termo. Vale a mesma conclusão que já descrevemos nos itens 36.f) e 36.g), devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária.

j) Exportação: valor de R\$ 1.135.567.684,28. As vendas de veículos novos exportados pelo fiscalizado são vendas diretas realizadas pelo mesmo sobre as quais não incide o PIS e a Cofins em Substituição Tributária, porém estas vendas não podem ser usadas na planilha com o Demonstrativo de Apuração do PIS e da Cofins em Substituição Tributária (folhas 130 e 131) para abaterem as Receitas de Vendas de Veículos, pois estas receitas são relativas apenas às vendas de veículos para mercado interno, que são objeto de tributação do PIS e da Cofins.

k) Funcionários: valor de R\$ 1.121.166,55. trata-se de vendas de veículos novos para funcionários da fiscalizada. Estes veículos não são objeto de venda das concessionárias, e, portanto, sobre eles não deve incidir o PIS e a Cofins em substituição tributária.

l) Leasing: valor de R\$ 303.529.688,96. O leasing é apenas uma forma de pagamento do veículo disponível para todos os clientes, exceto aqueles que gozam de incentivos fiscais. Quando a venda é feita através de leasing o veículo vendido sai em nome da instituição

[Assinaturas]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 09
Wanda Eustáquio Ferreira Mat. Susep 91776	

financeira, que é proprietária do bem, e se responsabiliza pelo pagamento do bem junto a GMB. O cliente que adquiriu o veículo através do leasing tem um contrato com a instituição financeira, se responsabilizando pelo pagamento do bem junto a esta instituição.

Do ponto de vista fiscal tributário o que interessa na venda em questão é se havia previsão legal para a venda direta.

O artigo 15 da Lei nº 6.729/79 prevê a venda direta de veículos a outros compradores especiais. O adquirente de veículo novo através de leasing não é um comprador especial, pode ser qualquer comprador que faça o arrendamento mercantil através de um banco.

Concluimos, portanto, que todas as vendas de veículos novos realizadas pelo fiscalizado através de leasing, relativas ao período de junho/2000 a outubro/2002, não podem ser admitidas como vendas diretas, devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária.

m) Microempresa: valor de R\$ 140.061,55. Conforme documento apresentado pelo fiscalizado em 15/08/2006 (fls. 306 a 317), entende-se por microempresa toda pessoa jurídica com menos de 5 unidades na frota. A empresa com 5 unidades ou mais na frota é considerada 'frotista'. O fiscalizado não apresentou nenhuma lei/acordo, anterior a junho de 2000, que autorize a venda direta de veículos para microempresas.

O artigo 15 da Lei nº 6.729/79 prevê a venda direta de veículos a frotista expressamente caracterizados, que não é o caso em questão. Além disso, nas vendas realizadas pelas concessionárias a microempresa sua 'comissão' é de 7,3%, conforme documento à folha 313 deste processo, o que caracteriza a venda do veículo pela concessionária, ocorrendo o fato gerador do PIS e da Cofins em Substituição Tributária.

Concluimos, portanto, que todas as vendas de veículos novos realizadas pelo fiscalizado a microempresas, no período de junho/2000 a outubro/2002, são vendas comuns, sobre as quais devem incidir o PIS e a Cofins em Substituição Tributária.

n) Produtor Rural: valor de R\$ 208.333.182,00. Conforme documento apresentado pelo fiscalizado em 15/08/2006 (fls. 315 a 317), em 05 de dezembro de 2001 houve um acordo entre o fiscalizado e seus concessionários para a venda direta de veículos novos a Produtores Rurais.

Ocorre que conforme Notas Fiscais de vendas fornecidas pelo próprio fiscalizado em CD e por nós resumida na planilha anexa à folha 305 deste processo, as vendas diretas aos produtores rurais vinham ocorrendo desde junho/2000. Além disso, nas vendas realizadas pelas concessionárias a produtores rurais sua 'comissão' é de 7,3%, conforme documento à folha 317 deste processo, o que caracteriza a venda do veículo pela concessionária, ocorrendo o fato gerador do PIS e da Cofins em Substituição Tributária.

[Assinaturas manuscritas]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 09
Wando Enstácio Ferreira Mat. Sique 91776	

Concluimos, portanto, que todas as vendas de veículos novos realizadas pelo fiscalizado a produtores rurais, no período de junho/2000 a outubro/2002, são vendas comuns, sobre as quais devem incidir o PIS e a Cofins em Substituição Tributária.

o) Outros: valor de R\$ 4.792.222,73. Segundo esclarecimento do fiscalizado (fls. 310 e 311) trata-se de vendas de veículos novos pela Internet, as chamadas vendas via WEB já descritas nos itens 36.d) e 36.e) deste Termo. Vale a mesma conclusão que já descrevemos nos itens 36.d) e 36.e) deste Termos, devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária." (Grifos do original)

Na impugnação, preliminarmente, alegou a interessada o seguinte:

"(...)

14. Contudo, muito embora a legislação exija das DD. Autoridades Administrativas a precisa apuração, indicação e descrição dos fatos tidos como ilegais e imputados ao contribuinte, como condição de validade de seu procedimento, o AIIM em comento é lacônico na apuração e descrição das supostas irregularidades, baseando-se em mera presunção de irregularidade.

15. Ora, no presente caso, a D. Fiscalização Federal insiste em afirmar, em mais de uma oportunidade, que '(...) não sendo possível identificar as vendas de veículos efetivamente realizadas pela Internet, com o cliente comprando seu carro através de computador localizado fora da concessionária (item d2), e sendo estas vendas pequenas quando comparadas às vendas totais realizada via Internet, conforme foi constatado por nós, concluimos que todas as vendas diretas realizadas pelo fiscalizado via WEB, no período de junho/2000 a outubro/2002, não podem ser admitidas como vendas diretas, devendo incidir sobre as mesmas o PIS e a Cofins em substituição tributária.' (transcrição do item 36 do Termo de Verificação Fiscal).

16. Antes, porém, a D. Fiscalização Federal é expressa ao afirmar no item 35 (e ainda no citado item 36) que somente com base nas Notas Fiscais de Venda dos Veículos ou nos Arquivos Magnéticos fornecidos pela Requerente, não é possível distinguir se as vendas teriam sido realizadas através de computadores instalados nas Concessionárias GM ou de qualquer outro ponto (como, por exemplo, ciber café, domicílio do adquirente, salão de automóveis, etc.) com acesso à rede mundial de computadores (Internet);

17. Portanto, partindo desse cenário e utilizando-se de um raciocínio simplista, decorrente da inquirição feita a apenas 14 (quatorze) pessoas físicas e 3 (três) pessoas jurídicas adquirentes de veículos GM '0Km' (de um total de R\$ 6.105.997.838,69 em operações de venda efetuadas sob a rubrica de 'Vendas Diretas'), a D. Fiscalização Federal concluiu que todas essas vendas não se enquadrariam no conceito de 'Vendas Diretas'.

(...)

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20.03.09
Wando Eustáquio Ferreira Mat. Siapc 91776	

20. Ainda que se entenda legítimo o critério adotado pela D. Fiscalização Federal, o que se admite apenas para fins de argumentação, importante notar que, das 14 pessoas físicas inquiridas, uma delas expressamente admitiu que o automóvel foi adquirido via web de computador instalado fora da concessionária, o que não foi sequer considerado pelo Auditor Fiscal.

(...)

23. Nem se alegue, ademais, que o suporte da rede de concessionárias GM teria o condão de descaracterizar a modalidade de 'Vendas Diretas' para uma simples Compra e Venda entre a Requerente e o concessionário GM. Consoante será visto adiante, as operações de venda objeto da presente atuação são efetivamente diretas, faturadas pela Requerente ao consumidor, não havendo que se falar em substituição tributária, por um simples motivo, não há o que se 'substituir', uma vez que o fato gerador futuro e posterior (venda dos veículos pelas concessionárias) não ocorreu, inexistindo, portanto, a figura do contribuinte de direito. Some-se a isso, ainda, que a própria 'Lei Renato Ferrari' (em especial seu artigo 15, inciso II) contempla expressamente a modalidade de 'Vendas Diretas' através da sua rede concessionária de distribuição.

28. Como se depreende do exame do AIIM e respectivo Termo de Intimação anexo, a D. Fiscalização Federal não comprova, em momento algum, a suposta irregularidade praticada pela Requerente nas operações realizadas sob a rubrica de 'Vendas Diretas' ao consumidor final. Muito pelo contrário. Apenas baseia-se no frágil argumento de que a atuação da rede de concessionário GM na modalidade de 'Vendas Diretas' descaracterizaria tal operação para uma simples Compra e Venda entre a Requerente e o concessionário GM.

29. Ora, D. Julgador, mesmo na remota hipótese de se admitir essa sua fundamentação, a D. Fiscalização Federal tão-somente infere tal atuação dos concessionários GM, já que sequer distingue se as vendas teriam sido realizadas por computadores instalados nas concessionárias ou fora delas, em qualquer outro local.

30. Essas alegações, contudo, não poderiam ser simplesmente presumidas, visto que nestes casos o ônus da prova e o dever de motivar as razões pelas quais desqualificou o fato jurídico ('Venda Direta') era sua obrigação, conforme dispõe o artigo 149, incisos V e VI, do CTN, que prevêem que só cabe lançamento de ofício quando comprovada a ação, omissão ou inexistência do sujeito passivo ou do terceiro legalmente habilitado visando se beneficiar por ocasião do recolhimento do tributo.

(...)

32. Ante o exposto, restou demonstrado, à saciedade, que o AIIM em comento é nulo, em razão da ausência de apuração, indicação e descrição pormenorizada dos fatos praticados pela Requerente, supostamente tidos como irregulares pela D. Fiscalização Federal. A utilização de mera presunção como fundamento de irregularidade não

[Handwritten signature]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	20, 03, 08
Wando Justino Ferreira Mat. Siage 91776	

se coaduna com os comandos normativos contidos nos artigos 142 e 149 do CTN e no artigo 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

(...)

37. Seria imprecisa a fundamentação do AIIM, pois, com relação aos fatos geradores objeto do presente (e compreendidos entre junho/2000 e outubro/2002), vigoravam as disposições da Medida Provisória nº 1991, a partir de sua 17ª reedição editada em 11.5.2001, no que se refere à Cofins - Substituição Tributária supostamente devida pela Requerente.

38. Ao contrário disso, apenas constou do AIIM como disposição legal infringida a expressão MP 1991-15 e reedições, o que obviamente não é - do ponto de vista legal - correto o suficiente para embasar uma autuação fiscal de tamanha relevância e especificidades.

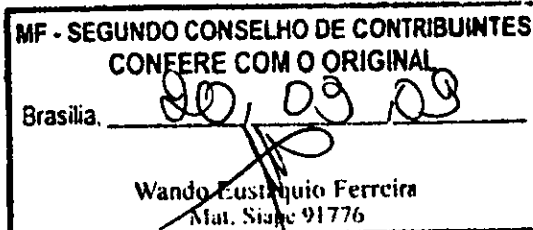
(...)"

Quanto ao mérito, foram as seguintes as alegações, conforme o Acórdão de primeira instância:

"• a distribuição de veículos automotores no Brasil é feita sob o regime de concessão comercial (e não de compra e venda como fez constar a Fiscalização Federal), estabelecido entre os fabricantes (ou concedente, no caso a atuada) e as distribuidoras (ou concessionárias). Essa concessão comercial é regulada pela Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 (Lei Renato Ferrari). No entanto, o atuante procura requalificar as operações entre a Requerente e sua rede de concessionários como sendo uma mera operação de compra e venda mercantil, sujeita ao recolhimento da Cofins - Substituição Tributária. Ora, o art. 2º da Lei nº 10.485, de 2002, reconhece que nas operações de 'Vendas Diretas' realizadas pelos fabricantes e importadores dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem de sua Rede de Concessionários de que trata a Lei Renato Ferrari, há por parte destes últimos uma intermediação na operação de venda sob essa modalidade. Nessa espécie de operação, o consumidor entra em contato diretamente com a impugnante (fabricante do veículo), ainda que por meio de sua rede de distribuição, não havendo que se falar em relação de compra e venda entre montadora e concessionária;

• com ou sem a atuação da rede de concessionários, a 'Venda Direta' é uma modalidade de venda praticada única e exclusivamente entre a montadora e o consumidor final, podendo, quando muito, surgir a atuação da rede de concessionários na mera condição de intervenientes na operação. A atuação da rede de concessionários se caracteriza, por exemplo, pelos esclarecimentos das dúvidas porventura existentes quanto aos acessórios de determinados modelos, pelo oferecimento dos chamados test drives, pela entrega e revisão do veículo, sendo que o negócio jurídico (compra e venda) é pactuado e formalizado diretamente pela Requerente com o consumidor. Os arts. 3º e 15, § 1º, ambos da Lei Renato Ferrari, estabelecem que nas vendas efetuadas diretamente pelas montadoras aos consumidores finais, compete às concessionárias credenciadas auxiliar a referida venda,

7 Jan



mediante a retribuição a ser paga pela montadora. Aliás, esse é o motivo pelo qual o acordo firmado entre a impugnante e a Associação Brasileira de Concessionários Chevrolet prevê o pagamento e 'comissão de venda' para os concessionários no importe de 7,3% sobre o preço praticado pela Requerente na data do faturamento do Veículo '0Km' ao consumidor final, atendendo determinação da Lei Renato Ferrari - art. 15, § 1º, inciso II. Por esse motivo, não merece prosperar a afirmação do autuante de que o pagamento dessa comissão bastaria para caracterizar que a venda de veículos via WEB era feita pelas concessionárias. Essa comissão é simplesmente uma forma de manter um bom relacionamento e não desestimular seus concessionários em decorrência da prática dessa modalidade de venda direta pelo fabricante, além de ser determinação legal;

- se o art. 1º da Lei Renato Ferrari foi expresso ao dizer que a distribuição de veículos automotores efetivar-se-á por meio de concessão comercial é evidente que de contrato de compra e venda mercantil não se trata. Prevalecendo o entendimento da Fiscalização Federal, estar-se-á violando o art. 110 do CTN;*

- do simples exame dos dispositivos aplicáveis do Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071, de 1º.01.1916) e do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), fica cristalino que a alegação de que as operações de 'Venda Direta' praticada pela Requerente seriam operações de compra e venda mercantil não se sustenta, pois, naquela modalidade de venda os veículos '0Km' são faturados diretamente ao consumidor final. Por sua vez, o concessionário emite para o fabricante a nota fiscal pelos serviços de revisão acaso prestados e a fatura pela margem de comercialização devida nessa operação. Tanto é assim, que, no caso de questionamento por parte do consumidor final, a impugnante, e somente ela, submeter-se-á para solução do conflito às regras do Código de Defesa do Consumidor. Como exemplo disso, anexa-se aos autos cópias de algumas medidas judiciais propostas contra a autuada;*

- incabível a exigência da Cofins - Substituição Tributária no caso de 'Vendas Diretas', porque não há aí fato gerador futuro (e, por consequência, base de cálculo para a cobrança da exação nessa sistemática) ou sequer a figura do contribuinte de direito, restando afastada a aplicação do regime instituído pela Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000;*

- é viável a efetivação de 'Vendas Diretas' a consumidor final mediante a atuação da rede de concessionários, diferentemente do que foi afirmado pelo auditor fiscal, que supostamente apenas entenderia viável essa modalidade sem qualquer espécie de atuação do concessionário. Tal possibilidade vem expressamente consignada no já citado art. 15, inciso II, da Lei Renato Ferrari. Nesse aspecto, inclusive, convém destacar mais um equívoco do autuante: considerou como 'Vendas Diretas' apenas parte das operações descritas no citado art. 15, mas não se sabe ao certo qual critério utilizou para tanto, já que parte das próprias operações de 'Vendas Diretas' objeto do auto de infração somente são autorizadas por meio da atuação da rede de concessionários, conforme determina a lei;*

7 *[assinatura]*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03 09
Wando Eustáquio Ferreira Mat. Siap: 91776	

CC02/C01
Fls. 1.052

- a multa aplicada configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória, em total confronto com o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;
- a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Selic aos créditos tributários, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários. A Selic não possui caráter moratório, mas sim remuneratório. Por isso, resulta claro que é ilegal sua aplicação. Cita acórdão do STJ sobre a inconstitucionalidade da aplicação da Selic."

No recurso a interessada voltou a alegar a nulidade da autuação, em face da "lacônica" descrição dos fatos, citando como exemplo a parte relativa às vendas pela Internet de computador localizado fora da concessionária.

Contestou o Acórdão de primeira instância quanto à conclusão de que a análise de documentos fiscais não permitiria concluir que se trataria de vendas diretas, pois não haveria outros documentos a apresentar além dos documentos fiscais obrigatórios

Afirmou haver atendido a todas as intimações e ser do Fisco o ônus de prova, nos termos do art. 149, V e VI, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966). Não seria possível, ainda, proceder-se a lançamento por presunção.

Ressaltou, na seqüência, não haverem ocorrido vendas a varejistas seguidas de revendas.

A seguir, contestou a desqualificação de atos do sujeito passivo com base no art. 16 do CTN, alegando ainda que o art. 110 do referido Código não permitiria a alteração de conceitos do direito privado para efeito de tributação.

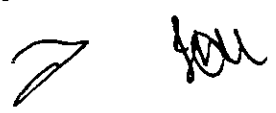
O auto de infração ainda seria nulo "pela falta de indicação dos supostos contribuintes substituídos" e sem indicar dispositivo legal que permitisse a autuação do substituto tributário e a exclusão da responsabilidade do contribuinte "nestas supostas operações sujeitas ao regime de substituição tributária".

Quanto ao mérito, discorreu sobre "o regime de concessão comercial" e a "previsão legal das 'vendas diretas'," nos termos da Lei "Renato Ferrari" (Lei nº 6.729, de 1979), ressaltando, de início, a disposição do art. 1º, que permitiria a convenção contratual entre os produtores e distribuidores de veículos, desde que não houvesse contrariedade à lei.

Destacou, ainda, parte da exposição de motivos da lei que dizia respeito à venda ao consumidor a à "disciplina das vendas diretas, prevenindo a concorrência do concedente à rede de distribuidores".

Segundo a recorrente, a Lei nº 8.132, de 1990, fez alterações na Lei "Renato Ferrari", que teriam reclamado "ajustes entre montadoras e suas respectivas redes de distribuição". Ademais, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica - Cade teria firmado entendimento de que não haveria "relação de mercado propriamente dita entre montadoras de automóveis e as duas distribuidoras", pois não haveria "plena liberdade de contratar".

O comércio eletrônico de automóveis teria permissão nos arts. 15, I, a, e II, e 19, XIV, da Lei "Renato Ferrari", na medida em que previa a venda direta a compradores especiais, a serem especificados nas Convenções de Marca.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06/08/09
Wando Eustáquio Ferreira Mat. Sinepe 91776

Segundo a recorrente, os incisos do art. 15 tratariam, respectivamente, das vendas diretas sem e com intermediação do concessionário.

Contestou, a seguir, a conclusão do Acórdão de primeira instância de que a venda via Internet não teria previsão na "Convenção de Marca firmada entre a recorrente e sua rede de concessionários", salientando que a definição do comprador especial ficaria ao arbítrio de cada montadora e sua rede e citando trecho "*da Convenção de Marca firmada no ano de 2000 entre a Recorrente e ABRAC justamente para dispor sobre essa modalidade de 'Venda Direta' via web*".

Destacou, com base nas alegações, que eventual violação da Lei "Renato Ferrari" poderia implicar direito de indenização apenas das partes envolvidas, mas não infração de natureza tributária. Ademais, seria desarrazoada a tentativa da primeira instância "*de desqualificar os portadores de deficiência física e os taxistas, nas situações que especifica a lei - da condição de compradores especiais de que trata o art. 15 da 'Lei Renato Ferrari'*".

Quanto às compras via *leasing*, o art. 3º, § 3º, da referida Lei facultaria aos concessionários "atuarem em determinadas modalidades auxiliares de venda". Ademais, o papel dos concessionários resumir-se-ia à responsabilidade pela entrega e revisão do veículo, o que não afetaria a natureza da venda direta efetuada pela Internet.

Reportou-se a documentos constantes dos autos para enfatizar a existência de acordo prévio com sua rede de concessionários a respeito das vendas diretas pela Internet, destacando ser de competência sua e de sua rede de concessionários a definição dos compradores especiais.

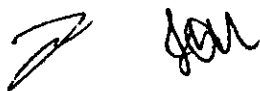
Na seqüência, tratou da "natureza complexa" dos contratos de concessão comercial, citando opinião da doutrina. Mencionou a Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, que tratou da exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins da comissão dos concessionários sobre as vendas diretas de automóveis, "nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão".

Esclareceu que a venda direta poderia ocorrer com ou sem o auxílio do concessionário, dependendo de a operação ocorrer por meio de computadores daquele ou de fora de seu estabelecimento, sendo em todo o caso devida a contraprestação pela margem de comercialização, no caso do inciso II do art. 15. A comissão devida teria o objetivo de manter o bom relacionamento entre a montadora e sua rede, além de se tratar de determinação legal.

Acrescentou que não haveria transferência de domínio entre a montadora e seus concessionários no caso de venda direta, o que seria necessário para caracterizar o contrato de compra e venda.

Além disso, a responsabilidade pelos produtos quanto às disposições do Código de Defesa do Consumidor não se aplicariam à relação das montadoras com seus concessionários, nos termos de "julgados do E. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo", segundo o qual, a essa relação, aplicar-se-iam as disposições comerciais e civis.

Tratou, ainda, da "inaplicabilidade do regime de substituição tributária da Cofins às operações objeto" do auto de infração. Segundo a recorrente, que analisou a substituição tributária "para frente" com base em disposições legais e decisões judiciais, a



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20, 03, 09
Wando Eustáquio Ferreira
Mat. Siane 91776

responsabilidade restringir-se-ia às vendas dos comerciantes varejistas de veículos, o que não ocorreria no seu caso.

Mencionou, ainda, decisão do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 361.756-SP sobre a inexigibilidade do ICMS do concessionário, no caso de venda direta do fabricante, quando houvesse fraude de consumidor que praticasse revenda ilegal de veículo. Mencionou, também, ementas de acórdãos deste 2º Conselho de Contribuintes que trataram da não inclusão na base de cálculo da contribuição devida por substituição tributária das vendas diretas a consumidor.

No item "Demais questões relevantes", alegou que caberia a exclusão da base de cálculo dos valores já recolhidos pelos concessionários "a título de Cofins incidente sobre as receitas de comissões".

No tocante à base de cálculo, alegou que seria composta apenas do preço de venda praticado pelo fabricante, não havendo que se acrescentar o IPI devido na operação.

Por fim, alegou que a multa de ofício aplicada seria abusiva, ferindo os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, e que a exigência de juros de mora com base na taxa Selic seria ilegal e inconstitucional.

Em memorial, a recorrente trouxe a conhecimento dos autos o teor do Acórdão do Superior Tribunal de Justiça proferido no REsp nº 806.101/MG, cuja ementa foi a seguinte:

"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."

Por fim, a interessada apresentou parecer em consulta de lavra do Prof. Dr. Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que analisou as questões abaixo mencionadas.

O primeiro quesito foi de se a Lei "Renato Ferrari" seria lei excepcional ou especial e quais seriam as consequências para os fatos praticados pela interessada.

Segundo o parecerista, tratar-se-ia de lei especial, que admitiria "o uso de analogia e exegese extensiva". No contexto da lei, a revenda, a venda direta e a venda direta através da rede de distribuição representariam negócios jurídicos distintos, que repercutiriam "na tipicidade subjacente ao regime tributário a que se submetem".

O segundo quesito disse respeito a saber qual seria o regime das operações praticadas sob a regência da lei, mais especificamente, se concessão comercial ou compra e venda.

O contrato de concessão comercial envolveria um contrato de compra e venda continuada, figura distinta da compra e venda pura. Ademais, o concessionário superaria a função de mediador, "para passar a comprar e revender, em nome próprio e por conta própria, a mercadoria produzida pelo concedente (...)".

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	30, 03, 09
Wanda Euzébio Ferreira Mat. Sipe 91776	

CC02/C01
Fls. 1.055

A revenda seria essencial ao contrato de distribuição, do qual a concessão seria espécie.

No caso de venda direta, a cadeia econômica seria bilateral, não se aplicando essas conclusões.

O terceiro quesito referiu-se à natureza especial exclusivamente privada do contrato de concessão comercial, que foi afirmada no parecer, ao concluir que a lei em questão não importaria às relações por ela regidas a legalidade estrita.

O quarto quesito versou sobre a possibilidade das vendas diretas mediante comissão e sobre a existência de vedação legal às vendas praticadas pela interessada, ao que respondeu afirmativamente o parecer.

O quinto quesito referiu-se a saber se a Lei em questão autorizaria o disciplinamento, por acordo mútuo entre a interessada e sua rede de concessionários, das diversas modalidades de venda, inclusiva as diretas.

Além de confirmar o entendimento da interessada, o parecer concluiu que *“o caráter cogente, em face da livre iniciativa e da liberdade de escolha do consumidor, deve ser interpretado restritivamente”*.

No sexto quesito, a interessada questionou a possibilidade de designação, no âmbito daqueles acordos, dos chamados “compradores especiais”.

Segundo o parecer, a lei permitiria a especificação, na forma de competência, dos compradores especiais por definição denotativa (“quais os outros compradores especiais”) e conotativa (“o que qualifica esses *outros* como compradores especiais”).

No sétimo quesito, questionou a afirmação da Fiscalização de que não haveria previsão legal para as vendas diretas relativamente aos taxistas, portadores de deficiência, microempresas, produtores rurais e adquirentes via “leasing” e Internet, ao que o parecer respondeu negativamente, afirmando, novamente, que se trata de um “sistema orgânico de normas”.

A este e aos demais quesitos até o décimo primeiro, o parecer respondeu negativamente.

O oitavo quesito disse respeito a se a atuação dos concessionários na utilização de terminal com acesso à Internet descaracterizaria a venda direta e se seria possível presumir a realização de compra e venda.

No nono quesito, questionou a interessada as consequências do descumprimento de preceitos da lei em questão, especialmente em relação às exigências de PIS e Cofins.

No décimo quesito, questionou se seria sustentável a alegação da Fiscalização de que teriam ocorrido operações de compra e venda a comerciante varejista seguidas de revendas.

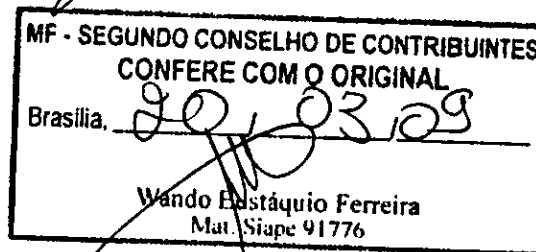
7 sou

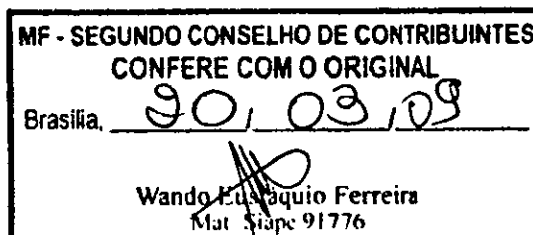
O décimo primeiro quesito referiu-se a se os atos praticados pela interessada enquadrar-se-iam nas disposições da MP nº 1.991-15, de 2000 e reedições, relativamente à substituição tributária.

O décimo segundo quesito disse respeito à possibilidade de incidência de PIS e Cofins em operações em que os concessionários teriam agido como meros intermediários. Ressaltou o parecer que, nas vendas diretas, seria devido ao concessionário um valor equivalente à margem de comercialização pelos serviços prestados ao concedente.

Finalmente, o décimo terceiro quesito referiu-se à legalidade do lançamento, que, segundo parecer, não teria base legal.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

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 cume 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.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'Jau'.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 08
Wando Eustáquio Ferreira Mat. SIAPE 91776	

CC02/C01
Fls. 1.058

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.

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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 30, 03, 09 Wando Enríquio Ferreira Mat. S/Ape 91776

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.

Em relação à decadência, a matéria é formalmente preclusa, por não ter sido alegada no recurso. Entretanto, deve-se destacar que se aplica ao caso a disposição da Lei nº 8.212, de 1991, art. 45, que não poderia ser afastada em face da disposição do art. 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Súmula nº 2 deste 2º Conselho de Contribuintes:

"O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária."

Passa-se, assim, ao mérito.

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 09
Wando Eustáquio Ferreira Mat. Sinc 91776	

CC02/C01
Fls. 1.060

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 6.729, 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".

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20, 03, 09
Wando Costa Filho Ferreira
Mat. Sinepe 91776

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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 08
Wando Araujo Ferreira Mat. Nape 91776	

CC02/C01
Fls. 1.062

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

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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20, 03, 09 Wando Edson de Oliveira Ferreira Mat. SIAPE 91776
--

CC02/C01 Fls. 1.063

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 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.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20, 03, 08 Wando Edsiquio Ferreira Mat. SIAPE 91776

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.

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 débitos 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."

[Assinatura]

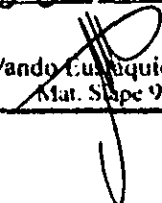
[Assinatura]

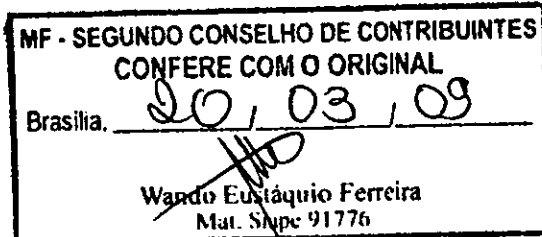
À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.


JOSÉ ANTONIO FRANCISCO



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, <u>20, 03, 08</u>
 Wando Custódio Ferreira Mat. Sape 91776



Declaração de Voto

Pedi vista desses autos para melhor me inteirar da matéria em debate e, bem examinando-os, impetro vênica para divergir da conclusão do ilustre Relator, pelas razões que passo a expor.

Recordando aos nobres pares a matéria em debate, em face da demora na chegada ao processo em minhas mãos para exame, trata-se de recurso voluntário (fls. 551/591, vol. III) contra o v. Acórdão DRJ/CPS nº 05-15.019, de 27/10/2006, da 1ª Turma da DRJ em Campinas - SP (fls. 527/544, vol. III), que, por unanimidade de votos, houve por bem julgar procedente o lançamento original consubstanciado no auto de infração de Cofins (MPF nº 0811400/00327/04 - fls. 381/390, vol. II) no valor total de R\$ 351.385.055,93 (Cofins: R\$ 137.851.283,02; juros: R\$ 110.145.310,75; multa de 75%: R\$ 103.388.462,16), notificado em 31/08/2006 (fl. 381, vol. II), através do qual a ora recorrente foi acusada de falta de recolhimento da Cofins apurada nos períodos de 30/06/2000 a 31/10/2002, 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, conforme descrito, detalhadamente, no Termo de Verificação Fiscal anexo"* (fls. 361/380).

Em razão dos fatos assim noticiados a d. Fiscalização considera infringidos os arts. 1º da LC nº 70/91; 2º e 8º da Lei nº 9.718/98; e 44 da MP nº 1.991-15 e reedições, e exigíveis, além da contribuição, a multa de 75% capitulada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a multa isolada capitulada e os juros calculados à taxa Selic, nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Por seu turno, reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão da 1ª Turma da DRJ em Campinas - SP (fls. 527/544, vol. III) houve por bem julgar procedente o lançamento original consubstanciado no auto de infração de Cofins aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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 da Cofins Substituição Tributária, aquelas legalmente permitidas, não importando para tanto o meio pelo qual elas são efetivadas.

CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

O controle de inconstitucionalidade 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".

Relator

[Assinatura]

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20, 03 09 Wando Eustáquio Ferreira Mat. Signat. 91776

Relembrados os fatos, passo ao exame do mérito.

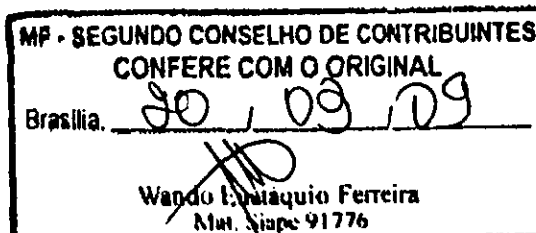
Inicialmente, ouse divergir de seu brilhante voto para reconhecer a ocorrência da decadência em relação ao período de 06/2000 a 08/2001, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, com a conseqüente extinção do crédito tributário dela decorrente, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN, e que, como ensina 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 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 8.212/91 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 8.212/91 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 aos princípios 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

Handwritten signature

Handwritten signature

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 20, 03, 09 Wando Pinheiro Ferreira Mat. Nape 91776
--

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 Cofins, notificado em 31/08/2006 (fl. 381), 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 Cofins por ter deixado “de incluir na base de cálculo do Cofins 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” (fls. 361/380).

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. 361/380) - 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 (folha 135) -, deveriam ser incluídas na base de cálculo da Cofins dos 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

Rich

son

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20, 03, 09
Wanda Lusquino Ferreira
Mat. S/Ape 91776

de veículos por ele fabricados, com os faturamentos das concessionárias, realizados nas vendas 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 Cofins devida pelos comerciantes varejistas nas operações de venda dos veículos adquiridos, a Medida Provisória nº 1991, de 09/06/2000, em seu art. 44, veio dispor que:

"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.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 20, 03, 09
Wando Eustáquio Ferreira Mat. Sape 91776

CC02/C01
Fls. 1.071

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 expresso, 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.

Note-se que a pretensa 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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20, 03, 09
Wando F. Augusto Ferreira Mat. Supl. 91776	

CC02/CO1
Fls. 1.072

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 da Cofins 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 da Cofins devida 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 órgãos 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, 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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	20.03.09
Wando Fustaquio Ferreira Mat. Sign. 91.776	

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 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.

Handwritten signature

Handwritten signature

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	26, 03, 09
Wanda Euzébio Ferreira Mat. Sape 91776	

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).

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

[Assinatura]

[Assinatura]

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 conseqüente faturamento pelas concessionárias que ensejasse a exigência da Cofins devida 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, impetro vênica 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 Cofins, multa e juros, por insubsistentes.

É como voto.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2008.



FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

