



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10805.001453/2006-45
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-003.511 – 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2016
Matéria AI COFINS - REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO -
 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DECADÊNCIA
Recorrente GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE.

Presentes os requisitos regimentais para a admissibilidade do recurso especial de divergência, quais sejam, a demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido e a matéria tenha sido devidamente prequestionada, o recurso deve ser conhecido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal. No presente caso houve antecipação do pagamento devendo ser aplicado o artigo 150, § 4º do CTN.

Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em conhecer, em parte, do recurso e, nessa parte, dar-lhe provimento para declarar a decadência do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos até julho de 2001, inclusive. Vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Júlio César Alves Ramos, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto, que não conheciam, e as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Maria Teresa Martínez López, que

conheciam integralmente. Designado para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento o Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Henrique Pinheiro Torres - Relator

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tatiana Midori Migiyama, Júlio César Alves Ramos, Demes Brito, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Valcir Gassen, Rodrigo da Costa Pôssas, Vanessa Marini Cecconello, Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte, por meio do qual se busca a reforma do Acórdão nº 201-81.155, cuja ementa se transcreve a seguir, na fração que interessa ao presente julgamento:

"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.

(...)

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."

A exigência fiscal litigiosa está escorada na acusação de que a recorrente deixara de recolher a Cofins devida pelos fabricantes de veículos automotores na qualidade de substituto tributário das concessionárias. Sinteticamente, acusa o Fisco que, diferentemente do estampado nos documentos fiscais, parte das vendas apontadas como realizadas diretamente do fabricante para o consumidor final, teriam sido, de fato, promovidas por meio de concessionárias.

Regularmente intimada, a contribuinte impugna a integralidade do lançamento. Além da arguição de nulidade do procedimento, que não será explorada, pois corresponde a matéria não admitida, argumentou que:

a) o Fisco pretendeu requalificar as operações realizadas sob o regime de concessão comercial, regulada pela Lei nº 6.729, de 1979 (Lei Renato Ferrari). O art. 2º da Lei nº 10.485, de 2002, reconheceria que nas operações de “Vendas Diretas”, realizadas por conta e ordem da Rede de Concessionários, haveria, por parte destes últimos, intermediação na operação de venda. Nessa espécie de operação, o consumidor entraria 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;

b) independentemente da atuação da rede de concessionários, na qualidade de interveniente, a “Venda Direta” seria uma modalidade de venda pactuada exclusivamente entre a montadora e o consumidor final. Descreve as atividades de apoio desenvolvidas pela rede de concessionárias e a remuneração prevista em lei para tais atividades, o que justificaria, inclusive o pagamento de comissão de venda, no percentual de 7,3% sobre o valor faturado;

c) ao pretender requalificar, e tratar como compra e venda, operação qualificada em lei como concessão comercial, o Fisco incorreria em violação ao art. 110 do CTN;

d) a leitura do Código Civil de 1917 e de 2002 afastaria igualmente a alegação de que as operações de “Venda Direta” praticadas pela Requerente seriam operações de compra e venda mercantil. Reitera que os veículos “0Km” seriam faturados diretamente ao consumidor final e que o concessionário cobraria do fabricante, mediante emissão de nota fiscal e fatura, respectivamente, os serviços de revisão e a margem de comercialização. Prova da sua condição seria o fato de que, no caso de questionamento por parte do consumidor final, a impugnante, e somente ela, submeter-se-ia às regras do Código de Defesa do Consumidor. Anexa cópias de algumas medidas judiciais propostas contra a autuada;

e) tratando-se de venda direta, não haveria que se falar na substituição tributária instituída pela Medida Provisória nº 1.991-15, porque não haverá fato gerador futuro (e, por consequência, base de cálculo para a cobrança da exação nessa sistemática) ou sequer a figura do contribuinte de direito.

Questionou, ainda, a exigência de multa de ofício, no seu sentir confiscatória e a incidência da taxa Selic, matérias que igualmente não serão exploradas, pois não fazem parte do recurso de ofício.

Sobreveio a decisão de primeira instância mantendo integralmente a exigência.

Em suas razões de recurso (fls. 634 e seguintes¹), a contribuinte reitera suas alegações acerca da nulidade e reforça seus argumentos acerca da caracterização de uma única venda, do fabricante para o consumidor final, atacando desde reclamada fragilidade da amostragem empregada na investigação (e, no seu sentir, inversão do ônus da prova), quanto as conclusões do Fisco acerca das operações que alega realizadas sob a modalidade "Venda Direta", disciplinada pela Lei nº 6.729, de 1979.

Quando da apresentação de seus memoriais, juntou parecer do Jurista Tércio Sampaio Ferraz reforçando suas conclusões e jurisprudência do STJ acerca da incidência do ICMS nas vendas diretas.

O acórdão recorrido foi alvo de embargos de declaração, mas tais embargos foram rejeitados pelo Presidente do Colegiado que sucedeu a Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

O recurso especial de divergência está concentrado em três matérias: a) nulidade do acórdão recorrido; b) decadência dos períodos junho de 2000 a agosto de 2001, em razão da aplicação da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal; e c) enquadramento das operações de venda, que qualifica como diretas a consumidor final (fato irrefutável, segundo defende), e seus efeitos sob o regime de Substituição Tributária.

Por meio do despacho de fls. 1.707/1708 o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF acolheu parcialmente o recurso, dando seguimento às matérias "b" e "c". Referido despacho foi ratificado pelo Presidente da 3ª Turma da CSRF mediante despacho de fls. 1.768/1.769.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

Antes de passar à análise das matérias recursais, faz-se necessário revisitar o exame de admissibilidade.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial apresentado pelo sujeito passivo.

Em primeiro lugar, após aprofundar a análise relativamente à alegação de decadência parcial, em especial a leitura do voto condutor do recorrido, chega-se à inexorável conclusão de que o recurso, nessa matéria, não deve ter seguimento, como demonstrar-se-á linhas abaixo.

Inicialmente, confira-se o seguinte excerto desse voto.

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: (destaques editados)

Como é possível verificar, embora a matéria tenha sido debatida pelo Colegiado e, acrescente-se, suscitada formalmente na declaração de voto apresentada, o fato é que a prejudicial de decadência foi rejeitada com base em dois fundamentos: a preclusão e o próprio mérito, cada um deles suficiente para respaldar sua rejeição.

De outro lado, ao analisar o paradigma colacionado, verifica-se, inequivocamente, a demonstração da divergência acerca do mérito: o acórdão recorrido fixa a decadência em 10 anos, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, e o paradigma, firme na aplicação da Súmula Vinculante nº 08, determina que a decadência deverá seguir os ditames do CTN.

Ocorre que, analisando a ementa e o voto condutor dos paradigmas, não se identifica qualquer manifestação acerca do fundamento antecedente, de natureza processual, que orientou a rejeição da prejudicial pelo acórdão recorrido. Com efeito, nem a ementa, nem o voto-condutor assentam, por exemplo, interpretação no sentido de que a decadência deveria ser reconhecida de ofício.

Note-se que, como relatado, o acórdão foi alvo de embargos e que, em tais embargos, pretendeu-se trazer a matéria à discussão. Ocorre que, como se viu, os declaratórios foram rejeitados, sob a alegação de que o acórdão não incorreu em omissão.

Ora, como é cediço, embargos rejeitados não alteram o conteúdo do *decisum*. Aliás, na pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, assentada na Súmula 211, os embargos rejeitados não se prestam sequer ao questionamento. Confira-se:

Súmula 211. Inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo.

Em suma, se o acórdão apontado como paradigma só demonstra divergência com relação a um dos fundamentos assentados na decisão recorrida e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, por óbvio, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Já em relação à segunda matéria admitida pelo presidente do colegiado *a quo*, igualmente não cabe dar seguimento ao recurso especial, por lhe faltar, também, decisão paradigmática que comprove o dissídio jurisprudencial.

Com efeito, não vejo como considerar que tenha sido demonstrada divergência com relação a aplicação da legislação que dispõe sobre a substituição tributária nas operações envolvendo as vendas de veículos, disciplinada, à época dos fatos geradores litigiosos, pelo art. 44 da Medida Provisória 1990-15, de 2000² e suas reedições.

Chega-se a essa conclusão em virtude de que, após analisar os acórdãos recorrido e paradigma com a profundidade própria da condição de Relator do feito, constatei

² 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 a COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.

que o paradigma, de fato, não conflita com o acórdão recorrido, pois, em ambos, está assente que as vendas diretas não se submetem ao regime de substituição tributária, como, aliás, entendeu o próprio Fisco.

Quanto a esse aspecto, chama-se atenção para o fato de que o Fisco não incluiu na exigência as vendas diretas para a Administração Pública, Corpo Diplomático e Frotistas, conforme previsto no art. 15 da Lei nº 6.729, de 1979³. A discussão, com efeito, focou-se na definição de quais vendas alegadamente realizadas para "outros compradores especiais" se enquadrariam no conceito de Vendas Diretas e, conseqüentemente, não se submeteriam ao regime de substituição tributária.

Destaque-se, quanto a este ponto, que, em momento algum, o acórdão recorrido admitiu que as operações em análise deveriam ser enquadradas no conceito legal de Venda Direta. Muito pelo contrário, o aresto ratificou o entendimento do Fisco no sentido de que parte das vendas que se alegou realizadas diretamente ao consumidor final, em razão das suas características, teriam sido promovidas por meio da rede de concessionárias e, como tal, não poderiam ser enquadradas como "Vendas Diretas", nos termos da legislação que rege a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores (Lei nº 6.729, de 1979). Veja-se alguns excertos do voto-condutor que demonstram as razões de decidir:

*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.*

(...)

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.

³ Art. 15. O concedente poderá efetuar vendas diretas de veículos automotores.

I - independentemente da atuação ou pedido de concessionário:

- a) à Administração Pública, direta ou indireta, ou ao Corpo Diplomático;
- b) a outros compradores especiais, nos limites que forem previamente ajustados com sua rede de distribuição;

II - através da rede de distribuição:

- a) às pessoas indicadas no inciso I, alínea a, incumbindo o encaminhamento do pedido a concessionário que tenha esta atribuição;
- b) a frotistas de veículos automotores, expressamente caracterizados, cabendo unicamente aos concessionários

objetivar vendas desta natureza;

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

(...)

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).

(...)

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

Nesse contexto, a contraposição à fundamentação da autuação da alegada 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.

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. (Original não destacado).

Acrescente-se, com relação a esse aspecto, que o acórdão apontado como paradigma (nº 202-15.786, de 15/09/2004) não aborda tal discussão, pois não trata da tributação da cadeia comercial de veículos automotores, muito menos do enquadramento da operação de venda sob o ponto de vista da legislação que disciplina a concessão comercial entre produtores e revendedores de veículos. Parte do pressuposto de que ocorreu venda direta da distribuidora ao consumidor final. Veja-se sua ementa:

COFINS. DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

A LC nº 70/91 estatuiu a substituição tributária das distribuidoras de combustíveis em relação aos comerciantes varejistas. Já em relação às vendas aos consumidores finais não há substituição tributária, mas sim incidência da COFINS própria daquela distribuidora.

Como se observa, trata-se de situações diversas, regidas por legislações distintas, de modo que não se pode atribuir a divergência de conclusões ao alegado dissídio jurisprudencial.

Com essas considerações, voto no sentido de não tomar conhecimento do Recurso Especial do Sujeito Passivo.

Vencido no conhecimento, no tocante à decadência, passo a examinar o recurso, nessa matéria.

A decisão recorrida entendeu que o prazo era de dez anos, conforme disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. A recorrente pleiteia o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Esta questão já foi pacificada com a edição da Súmula Vinculante nº 8 do STF, aprovada em sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/6/2008, abaixo reproduzida:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Superada a questão quanto ao prazo, resta saber de que forma se conta o prazo de cinco anos. Esta matéria foi julgada pelo STJ, no REsp Nº 973.733 - SC (2007/01769940), na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, e, em obediência ao art. § 2º do art. 62 do Regimento Interno do Carf, as decisões do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, devem ser observados no Julgamento deste Tribunal Administrativo.

Naquele julgamento, o STJ, decidiu que o prazo para o Fisco lançar o crédito tributário é de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não se constatando dolo, fraude ou simulação, e do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento.

No caso, como houve antecipação, ainda que parcial, de pagamento de COFINS, conforme demonstram as planilhas juntadas aos autos, e, também, as que acompanham o auto de infração, deve ser aplicada a regra do artigo § 4º do art. 150 do CTN, com a contagem do prazo de cinco anos iniciando-se na data de ocorrência do fato gerador.

A ciência do auto de infração, fl. 381, autos papel, deu-se em 31/08/2006 e os fatos geradores ocorreram no período compreendido entre 06/2000 a 10/2002. Por conseguinte, a decadência deve ser reconhecida para os fatos geradores ocorridos até julho de 2001, inclusive.

Com estas considerações, voto no sentido de, na parte conhecida pelo Colegiado, dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo para reconhecer a decadência do crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos até julho de 2001, inclusive.

Henrique Pinheiro Torres

Voto Vencedor

Fui designado pelo senhor presidente para redigir o voto vencedor em relação ao conhecimento da matéria, e discordo do eminente relator. Todos os requisitos regimentais foram atendidos pela parte recorrente. A matéria foi devidamente prequestionada e foram apresentados os paradigmas demonstrando que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, interpretou a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão.

Com efeito, não há como se negar seguimento ao presente recurso tendo sido satisfeitos todos os requisitos regimentais para o seguimento.

Assim conheço do presente recurso.

Rodrigo da Costa Pôssas