



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

Processo nº 10845.000947/2003-93
Recurso nº 156.753 Voluntário
Acórdão nº 3403-00.522 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de agosto de 2010
Matéria COFINS E PIS/PASEP
Recorrente DIVENA LITORAL AUTOMÓVEIS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2000 a 31/12/2001

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A doutrina e a jurisprudência, inclusive a administrativa, são uníssonas em reconhecer que o cerceio do direito de defesa inquina de nulidade o ato administrativo praticado nestas circunstâncias. Todavia, não se configura tal defeito quando todas as oportunidades de manifestação e reação são conferidas ao contribuinte, em especial, as recursais, tampouco o indeferimento fundado de providências requeridas sem respaldo em lei.

COFINS E PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.991-15/2000. ESTABELECIMENTO COMERCIAL ATACADISTA. INAPLICABILIDADE

O regime de substituição tributária das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, previsto no art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15/2000, se restringe às aquisições feitas de fabricantes (montadoras) e/ou importadores, não alcançando os estabelecimentos comerciais atacadistas, de modo que as aquisições realizadas por intermédio destas pessoas jurídicas submetem o estabelecimento comercial varejista (concessionário) à apuração das contribuições pela regra inserta na Lei nº 9.718/98.

COFINS E PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS SOB ESTE REGIME. ABATIMENTO NO VALOR APURADO. PROCEDÊNCIA.

O tributo recolhido indevidamente deve ser abatido dos valores efetivamente devidos, desde que comprovados, ainda que realizados por indevida submissão a regime tributário, sendo medida de justiça a sua consideração nos cálculos, sob pena de se concretizar enriquecimento sem causa por parte

do Estado em detrimento do administrado, que se veria obrigado a recolher tributo em duplicidade.

PIS/PASEP E COFINS. MODIFICAÇÕES IMPLEMENTADAS PELA LEI 9.718/98. MANIFESTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL.

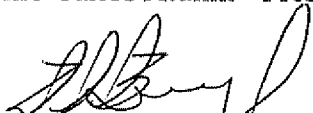
Em sede de reafirmação jurisprudência em repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou pela inconstitucionalidade do conteúdo do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conhecido como alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, mantida a majoração da alíquota desta última, o que, nos termos do art. 26-A, § 6º, I do Decreto nº 70.235/72, permite a este conselho administrativo aplicar tal entendimento.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que: I- sejam abatidas do auto de infração as parcelas objeto de recolhimento sob o equivocado regime de substituição tributária, realizado pela empresa Starauto Comércio de Veículos Ltda; e II- para que sejam excluídos da base de cálculo os valores relativos a bônus, comissões e receitas financeiras contidos no demonstrativo de fl. 12. Vencidos os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Antonio Carlos Atulim, que entenderam que as parcelas recolhidas indevidamente deveriam ser objeto de pedido de restituição e não de abatimento no auto de infração.


Antonio Carlos Atulim - Presidente


Robson José Bayerl - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

Relatório

Tendo em conta a riqueza de detalhes e por bem refletir o quadro dos autos, tomo por empréstimo o relatório da decisão de primeiro grau para composição deste acórdão:

“Trata-se de auto de infração lavrado contra a contribuinte em epígrafe (fls. 3/5), relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos períodos de julho de 2000 a dezembro de 2001, no montante de R\$ (...), com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura.

Em razão da Portaria SRF nº 6.129, de 02 de dezembro de 2005 – que determina que sejam juntados por anexação na unidade da Receita Federal em que se encontrem os processos administrativos relativos às exigências de crédito



tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, que não sejam decorrentes do IRPJ – em 19/12/2007 foi anexado aos autos o Processo Administrativo nº 10845.000948/2003-38 (fls. 246/490).

O Processo Administrativo nº 10845.000948/2003-38 trata de auto de infração relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep nos mesmos períodos de apuração da exigência referente à Cofins, e formaliza crédito tributário no valor total de R\$ (...), com os acréscimos legais cabíveis até a data da lavratura.

Nos Termo de Verificação e Constatação, às fl.10/11 e 255/256, o auditor fiscal informa o seguinte:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal, em cumprimento ao determinado no MPF 2002-00052-6, demos continuidade à execução da ação fiscal no contribuinte acima identificado, relativamente à COFINS e PIS, substituição tributária, tendo verificado e constatado o quanto segue:

1.A empresa foi constituída no final de fevereiro de 1999 e, em maio do mesmo ano, iniciou as suas atividades, representadas pelo comércio de veículos, peças e serviços, conforme contrato social DOC.1. A partir de junho de 2000, o contribuinte passou a apurar a base de cálculo do PIS e da COFINS, excluindo os valores das vendas dos produtos objeto de substituição tributária.

2.A legislação que instituiu e disciplina a matéria determina que as pessoas jurídicas fabricantes e importadores de veículos, nas condições em que especifica, estão obrigadas a cobrar e a recolher, como contribuintes substitutos, o valor correspondente ao PIS e a COFINS, relativamente às vendas que fizerem aos comerciantes varejistas. Estes, por sua vez, não computarão na base de cálculo de tais contribuições o valor correspondente às receitas da venda de tais produtos, pagando, no entanto, sobre o preço de vendas das peças, acessórios e serviços incorporados aos veículos.

3.O procedimento acima foi o executado pela contribuinte entre junho de 2000 e dezembro de 2001. Ocorre que os veículos por ela comercializados eram adquiridos junto a empresa STARAUTO COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, CNPJ 61.141.628/0003-63, identificada na cópia de uma das notas fiscais de vendas, ANEXO 3, cuja atividade é o comércio atacadista de vendas de veículos, conforme consta dos sistemas da SRF, extrato/consulta ANEXO 4. Ademais, embora regularmente intimada, nenhum esclarecimento sobre o assunto foi prestado pela contribuinte, inclusive quanto à existência de outros fornecedores.

4.Não se enquadrando a empresa STARAUTO como fabricante ou importadora, não está na condição de contribuinte substituto. Assim, não poderia a contribuinte ter excluído quaisquer valores como base de cálculo das contribuições FATURAMENTO e lançá-los como base de cálculo das contribuições POR SUBSTITUIÇÃO: FICHAS 19-A, ITEM 16 (PIS) E FICHAS 20-A, ITEM 14 (COFINS) das respectivas DIPJ's, cujas cópias estão anexas DOC. 2 (09 FLS). Em decorrência, passam a compor as bases

de cálculo mensais das contribuições – FATURAMENTO, nos meses de julho de 2000 a dezembro de 2001, os valores correspondentes às receitas das atividades exercidas pela contribuinte, conforme lançamentos nas respectivas contas de receita, todos devidamente escriturados no livro razão e nas informações contidas no expediente anexo DOC. 3 (3 Fls). Tais elementos estão identificados e relacionados no termo demonstrativo ANEXO I, representando as bases de cálculo de apuração e constituição do crédito tributário, sendo certo que serão considerados os recolhimentos já efetuados relativos ao PIS E COFINS FATURAMENTO, correspondentes ao mesmo período, e que estão demonstrados no ANEXO II e cópias dos DARF's, também anexas, DOC. 4 (06 Fls.)

5.No dossiê a ser arquivado na Safis desta DRF, encontram-se cópias das folhas do livro razão relativas às receitas mencionadas no Anexo I.

(...)"

Às fl. 60 e 305 consta despacho do autuante ao Setor de Arrecadação da DRF/Santos determinando não considerar os eventuais débitos já existentes na conta corrente relativo aos impostos e contribuições abaixo especificados, tendo em vista que os valores de que trata o auto de infração anexo já estão lançados no Profisc.

Às fls. 88 e 308 há notícia da apensação dos Processos nº 10845.001307/2003-09 e 10845.001306/2003-56, dos quais constava impugnação ao auto de infração relativo ao PIS e à Cofins, respectivamente.

O interessado foi cientificado dos autos de infração em 08/04/2003 e, em 05/05/2003, apresentou impugnações nas quais alega, em síntese, que (fls. 91/93 e 338/340):

a empresa comercializava veículos de passeio, peças e serviços de marca Mercedes Benz, nacionais e importados, no varejo, e os adquiria para comercialização da empresa Starauto Comércio de Veículos Ltda, CNPJ 61.141.628/0003-63, empresa subsidiária da Daimler Chrysler do Brasil Ltda. Portanto, o contribuinte era uma concessionária da Daimler Chrysler do Brasil;

a fiscalização alega que a Starauto Comércio de Veículos Ltda. não se enquadra como fabricante ou importadora de veículos e, assim, não poderia reter o valor da contribuição nas operações de comercialização de veículos (contribuinte substituto), de acordo com a Instrução Normativa nº 54, de 19 de maio de 2000;

conforme a Lei nº 9.719, de 20 de fevereiro de 1999, art. 12, equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI. A posição 87.03 da TIPI inclui automóveis de passageiros e outros veículos automotores principalmente concebidos para transporte de pessoas,

a Starauto Comércio de Veículos Ltda. está registrada na Receita Federal com o código de atividade nº 50.10.5-01 (comércio atacadista de "auto, camio, utilita, nov, usados") e, portanto, equipara-se a indústria, pois apenas comercializa veículos de passeio no atacado, e não no varejo, atendendo sob todos os aspectos à legislação vigente;

a Instrução Normativa nº 17, de 16 de fevereiro de 2000, art. 8º, dispõe sobre estabelecimento atacadista equiparado à indústria. O Ato Declaratório Coana nº 20, de 18 de fevereiro de 2000 complementa esta instrução normativa, dispondo sobre a Starauto (comercial atacadista, equiparada à indústria) na alínea "b" do item 2.

Em 17/02/2005 os autos retornaram em diligência à unidade de origem nos seguintes termos (fls. 101/102 e 347/348):

2.No Termo de Verificação e Constatação, às fl.10/11, o auditor fiscal informa o seguinte:

[...]

3.No Termo de Intimação à fl. 48, ciência à contribuinte em 27/02/2003, verifica-se que o auditor fiscal reintimou a interessada a apresentar documentos e justificativas que esclarecessem o seguinte:

a) Identificação e endereço dos fornecedores dos veículos e suas respectivas atividades, ou seja, se fabricantes, importadores, concessionárias etc.

b) No mesmo sentido deverá proceder em caso de existir um único fornecedor, tendo em vista que, no curso da presente ação fiscal, detectamos tão somente a STARAUTO COMERCIO DE VEÍCULOS LTDA, cnpj 61.141.628/0003-63, que não se enquadra na condição de contribuinte substituto (não é fabricante nem importador de veículos). Assim, os valores dos veículos adquiridos por V.S" junto a tal empresa não poderiam ter sido excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, por não serem tais produtos objeto de substituição tributária, nos termos da legislação que rege a matéria.

4.A interessada interpôs impugnação em 05/05/2003, às fls. 91/93, na qual alega, em síntese, que:

[...]

5.Tendo em vista o acima exposto, notadamente o fato de que, apesar de intimada para tanto, somente na impugnação a interessada informou que a Starauto Comércio de Veículos Ltda apenas comercializa veículos de passeio no atacado, bem como o disposto à fl. 60 dos autos, PROponho que o processo seja enviado em diligência para que a Fiscalização aponte a parcela da base de cálculo da contribuição que se enquadra no art. 12 da Lei nº 9.779, de 20 de fevereiro de 1999.

6.A contribuinte deverá ser cientificada do resultado da presente diligência, sendo-lhe reaberto o prazo de impugnação para, se for de seu interesse, complementar suas razões iniciais.

Em despacho de 19/04/2005 o fiscal autuante concluiu que a diligência deveria ser executada pela DRF que jurisdiciona a empresa Starauto Comércio de Veículos Ltda, DRF/Juiz de Fora/MG a fim de que se constate se a atividade exercida pela empresa, STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, reflete aquela constante de seus dados cadastrais junto à Secretaria da Receita Federal (fls. 104 e 350).

Às fls. 112 e 356 consta despacho da fiscalização da DRF/Juiz de Fora informando que intimou a Starauto Comércio de Veículos Ltda a esclarecer as suas modalidades de vendas, se está enquadrada no art. 12 da Lei 9.779/99 e se positivo, apresentar os DARF de pagamentos do PIS e COFINS, do período de junho 2000 a

dezembro de 2001. Informa, também, que a empresa afirmou que opera apenas no atacado, vendendo veículos Mercedes-Benz, modelo Classe A, para as concessionárias autorizadas e, com relação à apresentação dos Darf, que a apuração e recolhimento de tributos federais é centralizada na matriz, situada no estado de São Paulo. Às fls. 108 e 354 vê-se que a intimada também apontou (i) que opera nos termos da Medida Provisória 2.189, de 23 de agosto de 2001, Medida Provisória originária nº 1.990, de fevereiro de 2000, a qual instituiu o Recom – Regime Especial de Comércio Exterior, regulamentado pela Instrução Normativa nº 17, de fevereiro de 2000 e (ii) que é a legislação que define que empresa comercial atacadista equipara-se a estabelecimento industrial.

Remeteram-se os autos para a unidade que jurisdiciona a matriz da Starauto Comércio de Veículos Ltda, DRF/São Bernardo do Campo. Da Informação Fiscal de fls. 217/218 e 462/463 consta o seguinte:

[...]

No dia 22 de fevereiro de 2007 o contribuinte apresentou as cópias dos DARFs de recolhimento e depósitos judiciais, compreendendo os códigos 8109 (PIS), 8496 (PIS-Subst. Tributária), 2172 (Cofins), 8645 (Cofins-Subst. Tributária) e 7498 (Cofins Dep.Judicial); (fls. 117 a 144).

Em 29/02/2007 foi intimado a discriminar a parcela da Base de Cálculo da contribuição de PIS e COFINS, referente ao mesmo período acima mencionado que se enquadre no Art. 12 da Lei 9779 de 20 de fevereiro de 1999, discriminando proporcionalmente os valores referentes à revendedora Divena Litoral Automóveis Ltda. CNPJ (...), (fls. 145).

Em 08 de março de 2007 o contribuinte apresentou planilha com os valores de PIS e COFINS referentes a substituição tributária referentes exclusivamente à empresa Divena, no período de junho de 2000 a dezembro de 2001, (fls. 146). Apresentou ainda cópia dos avisos de lançamento de débito e Ficha razão demonstrando os lançamentos contábeis do PIS/COFINS referente a substituição tributária no período, (fls. 145 a 215)."

Em 22 de março de 2007 procedemos ao encerramento da presente diligência (fls. 216).

Assim, em cumprimento às resoluções supra citadas, propomos o encaminhamento do presente processo à DRF/Santos para reabrir o prazo de impugnação ao contribuinte Divena Litoral Automóveis Ltda CNPJ (...) para se for de seu interesse, complementar suas razões iniciais e em seguida, retornar à DRJ/Campinas.

Cientificado do resultado da diligência em 15/05/2007 (fls. 221 e 466), em 13/06/2007 o contribuinte complementou suas razões de defesa afirmando que o auto de infração foi lavrado em razão da divergência de entendimento a respeito da empresa na qual a autuada adquire seus veículos no atacado, sendo revendedora desta e que restou esclarecido que (i) a empresa Starauto comercializa veículos no atacado e equipara-se a estabelecimento industrial; (ii) foram comprovados e discriminados os valores de PIS e Cofins referentes à substituição tributária em relação ao autuado, sendo as guias de recolhimento juntadas aos autos e (iii) os valores apontados pela fiscalização devem ser considerados como exclusões da base de cálculo do PIS e da Cofins. Conclui, então, que não resta dúvidas quanto aos recolhimentos efetuados, bem como quanto a perda do objeto da presente autuação, e requer a anulação do auto de infração, o deferimento de sustentação oral e a extinção do débito tributário (fls. 224/229 e 471/476)."

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP manteve o lançamento por entender que, nada obstante a existência de recolhimentos das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins na modalidade de substituição tributária, realizados pela STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. sobre as operações envolvendo a autuada, as vendas de veículos adquiridos de comerciais atacadistas não estariam sujeitas à substituição tributária, sendo aludidas contribuições devidas em cada uma das sucessivas operações de venda do produto, de modo que os recolhimentos alegados seriam indevidos.

Irresignado o contribuinte apresentou recurso voluntário onde, em extenso arrazoado, aponta como preliminar a nulidade da decisão de primeira instância por ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório, ao negar-lhe a sustentação oral de suas razões, em claro cerceamento de seu direito de defesa. No mérito, reproduz as alegações vertidas na impugnação, com especial ênfase no fato de já haver recolhimento das contribuições ora exigidas realizados pelo fornecedor (STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.), a título de substituição tributária, arrolando uma série de princípios constitucionais que teriam sido violados com a manutenção da autuação, mormente quando calcada em soluções de consulta interna baixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Encerra clamando pelo provimento do recurso para declaração de nulidade da decisão recorrida e a improcedência do lançamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

No que concerne à preliminar de nulidade argüida pelo recorrente, reputo-a improcedente, não tendo verificado na decisão recorrida ou no julgamento que a culminou qualquer causa justificadora da decretação de sua invalidade, eis que exarada por servidores competentes e sem qualquer preterição ao direito de defesa do recorrente.

O indeferimento da sustentação oral, a meu sentir, não representa vilipêndio ao amplo direito de defesa do recorrente, porquanto foi-lhe oportunizada a apresentação dos recursos cabíveis, bem assim, a produção da prova documental, a par de não haver respaldo para sua realização na legislação que disciplina o processo contencioso administrativo, a saber, o Decreto nº 70.235/72.

Consoante doutrina abalizada “(...) os princípios do contraditório e da ampla defesa devem ser observados em sintonia com as peculiaridades do processo sobre o qual está sendo aplicado, sendo distinta sua incidência no processo administrativo e no civil”.¹

Da mesma forma, não é causa de nulidade a fundamentação da decisão em posicionamento externado por meio de soluções de consulta proferidas no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de vez que os órgãos de julgamento que a compõem tem por

¹ NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2004. pág. 45

missão o controle de legalidade dos lançamentos e despachos decisórios exarados à luz da interpretação nela vigorante.

Quanto ao *meritum causae*, pelo que se depreende dos autos a alegação de existência de recolhimentos de PIS/Pasep e Cofins sobre as operações do recorrente, efetuado pelo estabelecimento atacadista fornecedor (STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.), a título de substituição tributária, nos moldes do art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15/2000, de fato se confirma, a teor dos documentos de fls. 146/215 e da informação fiscal prestada pela DRF São Bernardo do Campo/SP (fls. 217/218), restando examinar tão-somente as matérias de direito que envolvem a questão posta.

A substituição tributária é instituto segundo o qual a legitimidade passiva na relação jurídica tributária, fixada em lei, recai, desde o nascimento da obrigação tributária, sobre pessoa distinta daquela que se encontra em relação direta com o fato jurídico definido como hipótese de incidência da norma tributária.

Na lição de Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior², o substituto tributário só pode ser determinado por lei, visto tratar-se de situação excepcional e por corresponder a terceiro estranho à relação econômica ensejadora do fato gerador, ainda que com ele possa haver uma vinculação indireta, o que, todavia, não é exigível. Nessa condição o substituto responde por débito próprio, passando a ocupar o posto do contribuinte, isto é, aquele que está em relação direta com o fato jurídico tributário, que passa a ser simplesmente o substituído.

Para a situação versada nos autos, a fixação legal da substituição tributária para o PIS/Pasep e a Cofins veio estampada no art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10/03/00, atual art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, *verbis*:

"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.

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

O recorrente sustenta que a incidência da substituição tributária se daria em razão do disposto no art. 12 da Lei nº 9.779/99, que equipara a estabelecimento industrial os atacadistas de veículos da posição 8703 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, situação jurídica que se amoldaria ao negócio realizado entre ela e o seu fornecedor, STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., pessoa jurídica integrante do grupo DAIMLER CHRYSLER DO BRASIL, cuja atividade é justamente o comércio atacadista de automóveis.

Reforça seu argumento referindo-se ao disposto no art. 17, § 5º da Medida Provisória nº 1990-29/00, reeditada sob o nº 2.189-49/01, mantida a mesma numeração do dispositivo, que equipara a estabelecimento industrial o atacadista de veículos das posições 8701 a 8705 da TIPI, nestes termos:

"Art. 17. Fica instituído regime aduaneiro especial relativamente à importação, sem cobertura cambial, de insumos destinados à industrialização por encomenda dos produtos classificados nas posições 8701 a 8705 da Tabela de

² Manuel de Direito Financeiro & Direito Tributário. 16ª edição atualizada com as alterações no CTN e as Emendas Constitucionais 32 e 33 de 2001, e ampliado. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. pág. 510/511

Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, por conta e ordem de pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior.

§ 1º Consideram-se insumos, para os fins deste artigo, os chassis, as carroçarias, as peças, as partes, os componentes e os acessórios.

§ 2º A importação dos insumos dar-se-á com suspensão do IPI.

§ 3º O Imposto de Importação somente incidirá sobre os insumos importados empregados na industrialização dos produtos, inclusive na hipótese do inciso II do § 4º.

§ 4º Os produtos resultantes da industrialização por encomenda terão o seguinte tratamento tributário:

I - quando destinados ao exterior, resolve-se a suspensão do IPI incidente na importação e na aquisição, no mercado interno, dos insumos neles empregados; e

II - quando destinados ao mercado interno, serão remetidos obrigatoriamente a empresa comercial atacadista, controlada, direta ou indiretamente, pela pessoa jurídica encomendante domiciliada no exterior, por conta e ordem desta, com suspensão do IPI.

§ 5º A empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda equipara-se a estabelecimento industrial.

§ 6º A concessão do regime aduaneiro especial dependerá de habilitação prévia perante a Secretaria da Receita Federal, que expedirá as normas necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo." (destaquei)

Aponta ainda o Ato Declaratório COANA nº 20, de 185/02/2000, como fonte de seu entendimento a respeito da configuração do regime substitutivo.

O lançamento e a decisão recorridos, por seu turno, laboram que tal equiparação não alcançaria a substituição tributária no indigitado artigo 44, porque especifica apenas os fabricantes e os importadores, não se referindo aos estabelecimentos comerciais atacadistas, inclusive se respaldando em soluções de consulta expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Acerca do assunto, entendo assistir razão à posição defendida pela Administração Tributária, porquanto a equiparação não transforma, por assim dizer, o estabelecimento comercial em industrial. Como o próprio nome indica, apenas o iguala, para fins tributários. Não há transmutação da natureza da pessoa jurídica, de modo que, se é estabelecimento comercial, continua a ostentar esta característica, passando, contudo, a se submeter às regras próprias do tributo.

Como se verifica, trata-se de uma sutileza jurídica, uma filigrana legal, tanto assim, que a mera referência ao estabelecimento industrial no texto de lei, em minha compreensão, não abarca o estabelecimento equiparado, principalmente quando diz respeito a instituição ou majoração de tributo, senão ter-se-ia hipótese clássica de incidência tributária por analogia, o que é vedado pelo art. 108, § 1º do Código Tributário Nacional.

O próprio tratamento dispensado pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI (Decreto nº 4.544/02) realça a diferença entre ambos, haja

vista que o estabelecimento industrial é definido como aquele que executa qualquer operação de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação, da qual resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento; já os estabelecimentos equiparados, por sua vez, são relacionados exaustivamente, isto é, em rol cerrado.

Assim, toda vez que a legislação pretender albergar tanto o estabelecimento industrial quanto ao equiparado deverá fazê-lo de maneira expressa, não havendo margem para interpretações que visem alargar o texto e o espírito da lei.

Prova maior desta afirmação é que o próprio art. 44 da MP 1991-15/00 faz referência a um estabelecimento industrial, o fabricante (montadora), e a uma das espécies de estabelecimento equiparado, o importador. Logo, se o dispositivo não fez menção ao estabelecimento atacadista, as operações por ele realizadas não estão jungidas à modalidade de substituição tributária.

Em conclusão, não se configurando hipótese de substituição tributária, o recorrente deve se submeter à regra geral de apuração do PIS/Pasep e Cofins, isto é, às disposições da Lei nº 9.718/98.

Todavia, no caso em comento, o estabelecimento atacadista equivocadamente se investiu na condição de substituto tributário e, como tal, cobrou tributos sob essa modalidade de seus clientes, dentre eles, o recorrente, tendo realizado recolhimentos de tributos aos cofres da Fazenda Nacional a este título, como confirmado pelos documentos e informações de fls. 146/218.

É inegável que, certo ou errado, os pagamentos efetuados não podem ser simplesmente desconsiderados da análise da questão. A uma, porque este procedimento não trouxe qualquer prejuízo ao erário; a duas, porque este *modus operandi* foi adotado de boa-fé, a partir de um entendimento equivocado da legislação; e, a três, porque a Administração Tributária nunca questionou os pagamentos efetivados nesta condição.

A manutenção do auto de infração nos termos em que lavrado revela verdadeiro *bis in idem*, em relação à parcela objeto da errônea substituição tributária, acarretando claro enriquecimento sem causa por parte do Estado, haja vista que se pretende exigir do contribuinte créditos tributários já quitados, ainda que de maneira transversa.

Data maxima venia, não proceder ao abatimento da parcela em epígrafe, mesmo que paga indevidamente, é certo, equivale a ressuscitar a vetusta - e já banida do direito tributário, acréscimo - regra do *solve et repete*, isto é, "pague e reclame", sem qualquer embasamento plausível.

Remeter o contribuinte ao processamento de um pedido de restituição, a par de ser um desmedido e burocrático formalismo, sem qualquer finalidade prática, ainda traz como indesejável consequência o aumento no volume de processos em análise, a abarrotar os sistemas informatizados da RFB.

Note-se que não se está diante da figura da compensação como matéria de defesa, rechaçada como argumento válido neste sodalício, mas sim do abatimento de pagamentos referentes aos mesmos períodos de apuração exigidos neste auto de infração, porém, recolhido por terceiros na equivocada condição de substituto tributário.

Em síntese, tenho que a solução que melhor se adequa ao processo perpassa pelo reconhecimento da aplicação da Lei nº 9.718/98, para apuração do PIS/Pasep e Cofins, expurgando do valor apurado, ou melhor, computando os recolhimentos já realizados sob o

errôneo regime de substituição tributária, nos termos do demonstrativo apensado às fls. 146 e 391 do processo, onde a pessoa jurídica STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA. relaciona os pagamentos realizados em favor da recorrente.

Outrossim, observo do demonstrativo de apuração elaborado pelas autoridades autuantes que foram considerados os valores genéricos de bônus/comissões/receitas financeiras contabilizados, o que, não se confundindo com os valores relativos a vendas de bens e ou prestação de serviços, somente são admitidos no conceito ampliado de faturamento veiculado pela Lei nº 9.718/98.

Neste sentido, considerando a hodierna jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, entendo que o lançamento não pode prosperar nos moldes em que lavrado, porquanto aquela Corte, em sede de controle difuso de constitucionalidade, reconheceu a repercussão geral do assunto e concluiu pela inconstitucionalidade do aludido conceito de faturamento, em manifestação que reproduz³:

*BASE DE CÁLCULO DA COFINS E
INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI
9.718/98*

O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência.

Leading case: RE 585.235-QQ, Min. Cezar Peluso.

Como se observa, em que pese a matéria ainda não ser objeto de súmula vinculante, trata-se de decisão plenária com reafirmação de jurisprudência, donde se vislumbra a definitividade deste posicionamento, especialmente quando examinada à luz do disposto nos arts. 543-A e 543-B do Código de Processo Civil.

Ressalto, no entanto, pelos próprios termos da aludida manifestação pretoriana, que a majoração de alíquota prevista no art. 8º da Lei nº 9.718/98, por seu turno, foi considerada constitucional, devendo a posição externada nas preditas repercussões gerais ser aplicada em sua integralidade.

Com espreque nesta assertiva, tenho como tranqüila a aplicação das disposições do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, incluído pela Lei nº 11.941/2009, assim redigido:

³ Página virtual do STF: www.stf.jus.br. Repercussão Geral. Matéria com mérito julgado. Consulta realizada em 23/11/2009.

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”. (grifado)

Diante das considerações tecidas, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso interposto, exonerando tão-somente a parcela referente às receitas oriundas do alargamento da base de cálculo, tanto para o PIS/Pasep quanto para a Cofins.

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso interposto para que sejam abatidas do valor devido as parcelas objeto de equivocado recolhimento de PIS/Pasep e Cofins sob regime de substituição tributária, realizados pela pessoa jurídica STARAUTO COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA., bem como, sejam excluídos dos cálculos os valores relativos aos bônus/comissões/receitas financeiras contidos no demonstrativo de apuração de fl. 12.

Robson José Bayerl