



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

Processo n° 10976.000061/2010-83
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-004.119 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria PIS e COFINS - Auto de Infração
Recorrente FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA (atual denominação de FIAT AUTOMÓVEIS S/A).
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. AJUSTE NA BASE DE CÁLCULO. No caso em que há pagamento antecipado, deve ser observado o prazo de homologação quinquenal, contado a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, previsto no art. 150, §4º, do CTN. Os equívocos cometidos quando do lançamento devem ser corrigidos, a fim de que esse possa adequar-se à realidade dos fatos.

COFINS MONOFÁSICO. FABRICANTE DE VEÍCULOS NOVOS. CONTRIBUINTE DE DIREITO. ARTIGO 1º A 3º DA LEI Nº 10.485/2002. A subsunção como contribuinte de direito da COFINS e o seu dever de cumprir a obrigação tributária decorrem de regra de direito material tributário ligada ao implemento da situação definida como fato gerador da contribuição, não podendo ser afastada por regra de direito processual.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. EXCLUSÃO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Nos casos em que o contribuinte - que figure como terceiro em processo judicial - seja compelido a não recolher o tributo em virtude de tutela jurisdicional provisória obtida pelo autor da ação, ficam excluídos os consectários do lançamento de ofício, por aplicação analógica do art. 100, parágrafo único, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO. No caso em que há pagamento antecipado, deve ser observado o prazo de homologação quinquenal, contado a partir da ocorrência do fato

gerador da obrigação tributária, previsto no art. 150, §4º, do CTN. Os equívocos cometidos quando do lançamento devem ser corrigidos, a fim de que esse possa adequar-se à realidade dos fatos.

PIS MONOFÁSICO. FABRICANTE DE VEÍCULOS NOVOS. CONTRIBUINTE DE DIREITO. ARTIGO 1º A 3º DA LEI Nº 10.485/2002. A subsunção como contribuinte de direito da COFINS e o seu dever de cumprir a obrigação tributária decorrem de regra de direito material tributário ligada ao implemento da situação definida como fato gerador da contribuição, não podendo ser afastada por regra de direito processual.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. EXCLUSÃO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Nos casos em que o contribuinte - que figure como terceiro em processo judicial - seja compelido a não recolher o tributo em virtude de tutela jurisdicional provisória obtida pelo autor da ação, ficam excluídos os consectários do lançamento de ofício, por aplicação analógica do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, que: **(1)** por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício; e **(2)** dar provimento parcial ao Recurso voluntário da seguinte forma: **(a)** pelo voto de qualidade, manter o lançamento de ofício dos tributos (PIS e a COFINS) em relação ao Contribuinte FCA FIAT. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowics, Renato Vieira de Avila e Carlos Augusto Daniel Neto; e, **(b)** por maioria de votos, excluir a multa de ofício com os mesmos fundamentos adotados pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim na declaração de voto apresentada no Acórdão nº 3403-003.538. Vencidos, nesta parte, os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto apresentou declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maria Aparecida Martins de Paula, Renato Vieira de Avila, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Esteve presente ao julgamento o Dr. Marco Túlio Fernandes Ibraim, OAB nº 110.372 (MG).

Relatório

O presente litígio decorre de processo de Auto de Infração (fls. 05/43), lavrado contra a empresa FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA (nova denominação de FIAT AUTOMÓVEIS S/A), doravante denominada de FCA **FIAT**, mediante o qual foi efetuado o lançamento tributário relativo à falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, correspondentes aos períodos de apuração de **janeiro a dezembro de 2005**, conforme abaixo discriminado:

(i) Auto de infração relativo à Contribuição para o PIS, multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 5.315.571,56 (fls. 9/17);

(ii) Auto de infração relativo à Contribuição para o PIS e juros de mora, no montante de R\$ 6.682.172,58 (fls. 18/26);

(iii) Auto de infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 25.671.795,05 (fls. 36/43); e

(iv) Auto de infração relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e juros de mora, no montante de R\$ 32.527.348,54 (fls. 27/35).

Segundo o **TVF** - Termo de Verificação Fiscal de fls. 44/73, a ação fiscal teve início em razão da constatação da existência de **ações judiciais** intentadas pelas concessionárias revendedoras da marca FIAT, questionando a incidência monofásica do PIS e da COFINS para veículos novos (zero km), nos termos da Lei nº 10.865, de 2004.

Nas diversas ações judiciais, as revendedoras buscavam a declaração judicial de inconstitucionalidade do regime de tributação do PIS e da COFINS sobre veículos automotores, estabelecido pelos artigos 1º a 3º, da Lei nº 10.485, de 2002, alterada pelo artigo 36, da Lei nº 10.865/2004 e, regra geral, a inserção das concessionárias nos regimes não-cumulativos das citadas contribuições previstas pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com o intuito de elucidar os fatos e os argumentos trazidos pelas partes transcreve-se o Relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

Foram lavrados contra o contribuinte acima identificado os presentes Autos de Infração, relativos à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 09/26) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 27/43), correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2005, nos montantes de R\$ 5.315.571,56 (incluindo multa de ofício e juros de mora) e R\$ 6.682.172,58 (incluindo juros de mora) para o PIS, e de R\$ 32.527.348,54 (incluindo juros de mora) e R\$ 25.671.795,05 (incluindo multa de ofício e juros de mora) para a Cofins.

As autuações de PIS e Cofins ocorreram em virtude da ausência de declaração em DCTF e de recolhimento dos valores das contribuições vinculados a ações judiciais promovidas pelas concessionárias da Fiat Automóveis S/A, que buscam a declaração de inconstitucionalidade do regime de tributação do PIS e da Cofins sobre veículos automotores estabelecido pela Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, alterada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (regime monofásico) e, regra geral, a inserção das concessionárias nos regimes não-cumulativos das contribuições previstos pelas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833,

de 29 de dezembro de 2003. Em atendimento às postulações, diversos juízos passaram a conferir em provimentos liminares o direito de as concessionárias não se submeterem ao pagamento do PIS e da Cofins estabelecidos pelas Leis nº 10.485, de 2002, e 10.865, de 2004, por ocasião da venda de veículos novos, impondo à montadora o dever de se abster de promover a retenção e recolhimento do percentual “estimado” de 5,13%, que deveria ser afastado dos 11,6% estabelecidos pela Lei nº 10.865, de 2004. Assim, os percentuais não retidos pela Fiat Automóveis S/A são 0,88% do PIS e 4,25% da Cofins, em obediência às determinações judiciais.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 44/70, encontram-se analisadas detalhadamente a situação das ações judiciais para as quais a Fiat Automóveis S/A deu cumprimento (parcial ou total) no ano de 2005. O crédito tributário relativo às ações judiciais nºs 2004.61.00034221-5 (fls. 48/50), 2004.61.00.023310-4 (fls. 55/59) e 2004.38.00.036106-0 (fls. 60/64) foi constituído para prevenir a decadência e, portanto, sem multa e com a exigibilidade suspensa, tendo em vista a existência de decisão judicial favorável às concessionárias vigente quando do lançamento. No caso da ação judicial nº 2004.61.00.023524-1 (fls. 50/54), em que não havia decisão favorável vigente, o crédito tributário foi lançado com os acréscimos decorrentes do procedimento de ofício, excluídos os valores efetivamente depositados. As bases de cálculo foram extraídas do banco de dados eletrônico de notas fiscais de saídas apresentado pela Fiat Automóveis S/A.

A apuração das contribuições em relação a cada concessionária está discriminada nos demonstrativos elaborados que se encontram no TVF.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) dos referidos Autos de Infração (fls. 11, 21, 30 e 38).

Irresignado, tendo sido cientificado em 26/02/2010, o contribuinte apresentou, em 29/03/2010, acompanhadas dos documentos de fls. 564/633, 670/739, 772/824 e 860/910, as suas razões de defesa (fls. 531/563, 637/669, 740/771 e 825/859), a seguir resumidas.

Inicialmente, no item “Notas introdutórias”, aduz ser tempestiva a sua defesa e informa que a matéria objeto de impugnação não foi submetida à apreciação judicial, atendendo ao disposto no art. 16, V, do Decreto nº 70.235, de 1972.

No item “Advertência inicial: o naufrágio do crédito tributário”, argumenta que a constatação da sua ilegitimidade passiva é medida indispensável à validação da autuação e o seu reconhecimento tardio trará enorme prejuízo à União. Assim, com base no art. 149 do CTN e no art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, o lançamento deve ser revisto pela autoridade lançadora, a fim de se resguardar a possibilidade de cobrança do crédito tributário. A manutenção do lançamento significará negar vigência às manifestações da própria RFB, em soluções de consultas, e a precedentes do STJ e da doutrina.

No tópico “Contexto fático”, explica que nunca se voltou contra o regime monofásico instituído pela Lei nº 10.485, de 2002, ao contrário de algumas concessionárias integrantes de sua rede de distribuição, que ingressaram com Mandados de Segurança ou Ações Ordinárias para que pudessem apurar e recolher o PIS e a Cofins pela sistemática não cumulativa, nas operações com veículos automotores novos, declarando-se a inconstitucionalidade do regime monofásico. Requereram, ainda, a compensação dos valores indevidamente “retidos” pelo impugnante e pediram que a Fiat fosse notificada a se abster de “reter” e recolher o percentual “estimado” de 5,13% sobre o valor total do veículo, bem como para que não repasse esse percentual às concessionárias. Os pleitos das concessionárias foram integralmente atendidos pelo Poder Judiciário.

Mesmo não compondo os polos da relação processual que se formou entre as concessionárias e a União Federal, teve que suportar os mandamentos (obrigações de “não fazer”) oriundos do Poder Judiciário, o qual afastou toda e qualquer responsabilidade sua perante a Administração Tributária Federal, decorrente do cumprimento das ordens judiciais. Ressalta que sofreu com os efeitos das decisões judiciais, já que isso gerou desconforto perante o restante da rede de concessionárias em virtude da concorrência desleal. Posteriormente, interveio em cada ação judicial, sem assumir a qualidade de “parte processual”, e obteve autorização para proceder ao depósito judicial da quantia envolvida no litígio. Aduz que estava proibido e impedido de realizar determinada conduta e agora é chamado a responder, com o seu patrimônio, por aquilo a que nunca deu causa. Ressalta que a exigência do tributo indevido caracteriza excesso de exação.

No item “Preliminarmente: decadência parcial do crédito tributário lançado pela fiscalização”, alega que decaiu o direito da fiscalização de efetuar o lançamento do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos antes do período de fevereiro/2005, já que foi cientificado do lançamento somente em 26/02/2010. Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, deve ser aplicado o art. 150, §4º, do CTN, conforme jurisprudência do Carf que transcreve.

No tópico “Exame minucioso das ações judiciais aforadas pelas concessionárias, no que interessa ao desate da presente controvérsia”, aduz ser imprescindível a delimitação dos efeitos das medidas antecipatórias (liminares) deferidas a favor das concessionárias, afastando a aplicação da sistemática monofásica, e das consequências derivadas de sua eventual cassação/reforma. Isso envolve a análise de elementos conceituais tanto do Direito Tributário quanto do Direito Processual Civil, que devem ser examinados conjuntamente.

No presente caso, as concessionárias pleitearam e conseguiram a completa mudança do regime tributário a que estavam submetidas, o que implicou, necessariamente, a modificação de todos os elementos da norma tributária de incidência. Caso o provimento judicial seja favorável, questiona sobre a responsabilidade que recairá sobre o sujeito passivo escolhido pela lei, que nunca compôs os polos da ação, ou seja, se poderá ser chamado a responder, com o seu patrimônio, por aquilo a que nunca deu causa. E se o provimento favorável for posteriormente cassado ou reformado, questiona se seria lícito defender a retroação dos efeitos da decisão contrária para quem quer que seja ou apenas às partes que compuseram a lide. Cita o art. 811 do CPC, afirmando que na situação em apreço o prejuízo causado à União corresponde exatamente ao pagamento do tributo que deixou de ser recolhido pelo sujeito passivo legal. As normas individuais criadas pelo Poder Judiciário que orientarão a solução da controvérsia, e, por isso, a sua extensão, devem ser analisadas com prudência.

Em seguida, sintetiza a situação das diversas ações judiciais intentadas pelas concessionárias em relação às quais deu cumprimento, no ano de 2005, às decisões nelas proferidas.

No caso da Ação Ordinária nº 2004.61.00.023524-1, referente às concessionárias DHJ Comércio de Veículos Ltda. e CMJ Comércio de Veículos Ltda., foi concedida liminar e prolatada sentença confirmando os efeitos da liminar e afastando sua responsabilidade pelo cumprimento da ordem judicial. O recurso de apelação interposto pela União foi recebido no duplo efeito - decisão publicada em 08/06/2005 - e ainda está pendente de julgamento. Afirma que a exigência do crédito tributário com a aplicação da multa de ofício decorre de entendimento equivocado de que a decisão que recebeu o recurso de apelação no duplo efeito

teria o condão de revogar a antecipação de tutela confirmada por sentença. Isto é, são equivocadas as conclusões da fiscalização de que, durante o período em que vigeu a antecipação da tutela, a responsabilidade pelo não recolhimento do crédito tributário é do impugnante, mesmo que tenha cumprido ordem judicial, e de que o recebimento do recurso no duplo efeito é capaz não apenas de suspender o comando executório da sentença dali em diante, como também de produzir efeitos para o passado.

Em relação às demais ações judiciais (Ação Ordinária nº 2004.61.00.034221-5 - GPV Veículos e Peças Ltda.; Ação Declaratória nº 2004.61.00.023310- 4 - Itavema Rio Veículos e Peças Ltda. e Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda.; e Ação Ordinária nº 2004.38.00.036106-0 - Roma Automóveis e Serviços Ltda.), cujo crédito tributário foi constituído para prevenir a decadência (sem multa e com exigibilidade suspensa), a fiscalização autuou o impugnante mesmo diante do provimento judicial que exonerou, integralmente, a sua responsabilidade pelo cumprimento da ordem mandamental. Ressalta, no caso da última ação judicial, que o afastamento de sua responsabilidade foi baseada no art. 1º da IN nº 104, de 2000.

Em todas as ações judiciais aforadas, embora as normas individuais criadas pelos magistrados tenham quebrado o regime monofásico de tributação, essas mesmas normas exoneram o impugnante de ter que vir a responder pelo PIS e pela Cofins que foram parcialmente adimplidos. Acolhidos os pleitos das concessionárias - para que a Fiat não “retenha” e não recolha 5,13% sobre o faturamento do veículo novo -, passou a existir, no mundo jurídico, um ato judicial específico e dirigido contra o impugnante, que, se não observado, resultaria em crime de desobediência. Assim, se as concessionárias sucumbirem na ação judicial, é contra elas que o Fisco deve se voltar, porque o impugnante estava protegido e exonerado de qualquer responsabilidade. E não se pode admitir que o efeito suspensivo aplicado à apelação, no caso da Ação Ordinária nº 2004.61.00.023524-1, tenha a possibilidade de alcançar o passado, apagando todas as consequências oriundas do deferimento da tutela antecipada.

No item “Razões para o afastamento da responsabilidade da impugnante perante o fisco federal”, afirma que, se a norma de incidência prescrita na lei estava parcialmente inibida, não há se falar em descumprimento de dever legal e em sua responsabilidade para responder pelo crédito tributário. A suspensão de exigibilidade obtida pelas concessionárias em ação judicial por elas ajuizada não pode deflagrar efeitos contra terceiros que nunca se voltaram contra o cumprimento da lei e que sequer são partes, ou seja, durante o período de vigência das liminares, não há uma suspensão de exigibilidade para o impugnante, mas sim para elas próprias, que a requereram e dela se beneficiaram. Derrubada a causa suspensiva, os efeitos daí decorrentes se propagarão contra quem a pleiteou, o qual será responsável pela restauração do status quo ante, pela inteligência do art. 151 do CTN.

Cita e examina o teor dos arts. 811, 472 e 475-O do CPC, baseando-se em entendimento doutrinário. Afirma que a reparação do prejuízo (tributo que deixou de ser recolhido pelo impugnante) advindo do aproveitamento de uma medida precária, ainda que confirmada por sentença, mas posteriormente cassada ou reformada pelo Tribunal, incumbe à parte requerente (no caso, as concessionárias). E se houve a exoneração de sua responsabilidade pelo provimento do Poder Judiciário, dali em diante as concessionárias assumiram a posição de “potenciais devedoras” perante o Fisco, obrigando-se a repará-lo na eventualidade de insucesso das ações intentadas. As normas processuais mencionadas ou responsabilizam as partes envolvidas ou limitam a extensão dos provimentos proferidos em ações judiciais, impossibilitando atingir a esfera de terceiros que delas não participaram.

Afirma que há diversas normas da RFB que confirmam o seu entendimento, no sentido de não responsabilização de quem cumpriu ordens judiciais, quando não compunha os polos da relação processual. Lembra do art. 1º da IN nº 104, de 2000, que determina a responsabilização do substituído tributário, já que o substituto não figura como requerente ou requerido da medida judicial. Esse raciocínio deve ser aplicado ao caso subjacente, pois tanto na substituição tributária como no regime monofásico o legislador elege um único sujeito passivo que deverá responder pelo adimplemento do crédito tributário. E o entendimento atual, nos termos da posição doutrinária que apresenta, é de que a sujeição passiva do substituto é direta, isto é, ele fica no lugar do contribuinte. Em ambas situações (substituição tributária e regime monofásico) descabe dizer que o sujeito passivo eleito pela lei teria, de algum modo, causado prejuízo ao erário, pois não tomou qualquer iniciativa, limitando-se cumprir a ordem judicial, e não cometeu infração.

Transcreve algumas Soluções de Consulta e o Parecer Normativo nº 1, de 2002, expedido pela Cosit, sobre a impossibilidade de a fonte pagadora efetuar a retenção do IR em virtude de decisão judicial. Frisa que o regime monofásico, sob o ângulo da sujeição passiva, se identifica com os regimes de substituição tributária e de retenção exclusiva, de modo que, em qualquer um deles, havendo decisão judicial que impeça o sujeito passivo legal de cumprir sua obrigação, não há se falar em sua responsabilização pelo crédito inadimplido.

No mesmo sentido, cita também jurisprudência do STJ.

Sintetiza as suas razões, afirmando que a sua responsabilização ofende as regras tributárias e processuais aplicáveis, o entendimento da RFB manifestado em normas complementares e a decisão do STJ apresentada, e conclui ser parte ilegítima para responder pelos créditos tributários exigidos nos Autos de Infração.

No item “Consequências decorrentes do recebimento do recurso de apelação da União Federal no duplo efeito. Impossibilidade de aplicação da multa de ofício”, que está presente apenas nas impugnações referentes aos Autos de Infração sem exigibilidade suspensa, esclarece, de início, sobre a impossibilidade de que o recurso de apelação seja recebido no duplo efeito. Isso porque, havendo tutela antecipada confirmada por sentença, o recurso é recebido apenas no efeito devolutivo, nos termos do art. 520, VII, do CPC. Dessa forma, é inócua a decisão que aplicou o duplo efeito no recebimento do recurso da União e, enquanto não julgada a apelação, a tutela permanece a produzir suas regulares consequências.

Ressalta que cumpriu a decisão que suspendeu os efeitos da sentença por precaução, não havendo que se falar em aplicação da multa e ofício. Sobre o assunto, transcreve jurisprudência do STJ.

Acrescenta que o recebimento do recurso de apelação no duplo efeito obsta a executoriedade da sentença atacada, ou seja, essa sentença não estará apta a produzir efeitos daquela data em diante. Assim, não se pode dizer que a tutela antecipada anteriormente concedida tenha perdido a capacidade de produzir as suas consequências enquanto vigeu. Não se pode sustentar que o efeito suspensivo de que se revestiu o recurso de apelação equivaleu a uma decisão revogadora da tutela antecipada anteriormente concedida. Pode-se afirmar apenas que esse provimento não continuará a ter eficácia a partir do recebimento do recurso de apelação no duplo efeito - não havendo, dali em diante, causa suspensiva da exigibilidade - , mas não se pode dizer que tal provimento nunca teve eficácia no tempo, em virtude de uma decisão que faz cessar o comando executório da sentença. É, portanto, totalmente indevido o lançamento do tributo acompanhado da multa de 75%.

No item “Erros nos cálculos da fiscalização”, destaca que os trabalhos fiscais foram permeados por erros que comprometem a liquidez dos créditos tributários constituídos. Isso porque o agente fiscal esqueceu-se de fazer uma análise qualitativa do banco de dados de notas fiscais eletrônicas do qual diz ter extraído a base de cálculo dos tributos exigidos. O auditor fiscal procedeu à soma de todas as notas fiscais emitidas no período, não levando em consideração se tais notas retratavam uma efetiva venda de veículo.

As principais inconsistências levantadas foram: inclusão, na base de incidência, das devoluções ocorridas no período; inclusão, na base de cálculo, de valores correspondentes a CFOPs que não correspondem à venda de veículos (CFOPs 1.556, 1.949, 2.949, 6.908, 6.912 e 6.949), conforme documento em anexo; e desconsideração da existência do “abatimento dos 5,13%” e da realização de depósito judicial em um mesmo mês.

No caso das devoluções, o valor apurado deverá ser excluído duas vezes para se chegar à correta base de cálculo, já que o auditor fiscal, além de não ter “estornado” o respectivo valor, acabou adicionando-o na apuração da base de cálculo.

Em seguida, elabora planilhas e explica a origem das diferenças entre a base eleita pela fiscalização e aquela que entende correta em relação a cada concessionária.

Pede a realização de diligência e/ou perícia técnica, conforme os quesitos que anexa e o assistente técnico que indica, nos casos em que a identificação não foi possível, a fim de comprovar que a fiscalização não se valeu de critérios corretos para a composição da base de cálculo dos tributos.

Aduz, como já mencionado anteriormente, que a fiscalização se equivocou ao ter somado à base de cálculo as eventuais devoluções realizadas pela concessionária e ao ter considerado valores relativos a CFOPs que não correspondem a uma receita tributável, por não se amoldarem ao fato gerador do tributo autuado. Tais equívocos ocorreram em relação às concessionárias: GPV Veículos e Peças Ltda. (CNPJ 67.452.128/0001-67), Itavema Rio Veículos e Peças Ltda. (CNPJ 27.132.497/0001-58), Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda.

(CNPJs 47.696.711/00010-05 e 47.696.711/0006-10), Roma Automóveis Ltda. (CNPJs 16.620.114/0004-17 e 16.620.114/0005-06), DHJ Comércio de Veículos Ltda. (CNPJ 03.974.905/0001-50) e CMJ Comércio de Veículos Ltda. (CNPJs 05.026.792/0001-97 e 05.026.792/0004-30).

Especificamente quanto à concessionária GPV Veículos e Peças Ltda. (CNPJ 67.452.128/0001-67), afirma que o “desconto” efetuado no ano de 2005 levou em conta o percentual de 3,65% e não de 5,13%, conforme considerou o auditor fiscal. Assim, os cálculos deverão ser refeitos para que o crédito seja constituído com o percentual efetivamente utilizado no cumprimento da respectiva decisão judicial, em anexo. O contribuinte afirma, ainda, que o valor efetivamente recolhido nas vendas de veículos novos para essa concessionária levou em conta a alíquota de 7,95%. Ressalta, também em relação à concessionária em questão, que é significativa a diferença não identificada nas bases de cálculo, especialmente se comparados os meses de outubro e novembro com os demais meses de 2005. Somente nesses meses a diferença entre a base que apurou e a base da fiscalização chega ao montante aproximado de R\$ 20 milhões, em nítido descompasso com as aquisições efetuadas ao longo de 2005, sendo que a concessionária não poderia mais que duplicar o volume de suas compras de veículos novos nesses dois meses.

Em relação à concessionária Itavema Rio Veículos e Peças Ltda. (CNPJ 27.132.497/0001-58), indica na planilha elaborada que houve uma inclusão indevida do valor de R\$ 2.860.000,94 na base de cálculo do período de abril/2005,

porque até 10/04/2005 o faturamento de veículos novos para tal concessionária obedeceu à sistemática monofásica (alíquota total de 11,6%), e somente a partir de 11/04/2005 foi procedido o “abatimento de 5,13%”. Assim, a diferença apontada já foi devidamente recolhida.

Para a concessionária Itavema Itália Veículos e Máquinas (CNPJ 47.696.711/0006-10), acrescenta que a diferença de R\$ 99.457,15, indicada para o período de janeiro/2005, refere-se a alocação equivocada feita pelo agente fiscal, pois tal receita é de titularidade da concessionária Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda. - matriz (CNPJ 47.696.711/0001-06).

Com referência às concessionárias DHJ Comércio de Veículos Ltda.(CNPJ 03.974.905/0001-50), CMJ Comércio de Veículos Ltda. (CNPJ 05.026.792/0001-97) e CMJ Comércio de Veículos Ltda. (CNPJ 05.026.792/0004-30), os valores indicados na coluna “suspensão da liminar” das planilhas que elabora devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, porque a decisão que suspendeu o afastamento do regime monofásico foi publicada em 08/06/2005, sendo que até essa data considerou o “abatimento de 5,13%”. A partir de 09/06/2005 o faturamento de veículos novos obedeceu à sistemática monofásica (alíquota total de 11,6%), de onde se conclui que a diferença apontada já foi recolhida. Informa que a partir de dezembro/2005 realizou depósitos judiciais no valor correspondente ao percentual de 5,13%. Acrescenta, por fim, que a multa aplicada no lançamento relativo às concessionárias citadas deve ser excluída da autuação, pelas razões sustentadas em outros tópicos de sua defesa.

Por fim, requer seja revisto o lançamento, com a sua consequente exclusão do polo passivo da autuação. Ultrapassado esse pedido, requer seja julgado totalmente improcedente o crédito lançado, em virtude da decadência e da sua manifesta ilegitimidade passiva. Em caráter sucessivo, requer a realização de diligência/perícia técnica para a comprovação dos equívocos nos valores apurados.

É o relatório.

Com vistas a sanar as irregularidades na apuração dos valores lançados, conforme apontado pela Recorrente, os autos foram, então, baixados em diligência pela Turma julgadora da DRJ em Belo Horizonte (MG), nos termos da Resolução nº 1.261, de 24/05/2010 (fls. 916 e ss).

A fiscalização da DRF de Contagem efetuou a diligência solicitada e lavrou o “Termo de Encerramento de Diligência” (fls. 923/ss), onde apresentou as planilhas contendo os valores lançados, com o demonstrativo dos ajustes devidos.

A Recorrente, devidamente cientificado sobre o resultado da diligência, manifestou-se no sentido de estar ciente e de acordo com a reformulação do crédito resultante dos cálculos e planilhas elaboradas pela fiscalização da DRF de Contagem (MG), requerendo o regular prosseguimento às impugnações apresentadas (fls. 983/984).

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte proferiu o Acórdão nº 02-34.274, de 29/08/2011 (fls. 1010/1032), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

No caso em que há pagamento antecipado, deve ser observado o prazo de homologação quinquenal, contado a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, previsto no art. 150, §4º, do CTN.

A subsunção como contribuinte de direito do PIS e o seu dever de cumprir a obrigação tributária decorrem de regra de direito material tributário ligada ao implemento da situação definida como fato gerador da contribuição, não podendo ser afastada por regra de direito processual.

Na ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário na época do lançamento, cabe a aplicação da multa de ofício.

Os equívocos cometidos quando do lançamento devem ser corrigidos, a fim de que esse possa adequar-se à realidade dos fatos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 No caso em que há pagamento antecipado, deve ser observado o prazo de homologação quinquenal, contado a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, previsto no art. 150, §4º, do CTN.

A subsunção como contribuinte de direito da Cofins e o seu dever de cumprir a obrigação tributária decorrem de regra de direito material tributário ligada ao implemento da situação definida como fato gerador da contribuição, não podendo ser afastada por regra de direito processual.

Na ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário na época do lançamento, cabe a aplicação da multa de ofício.

Os equívocos cometidos quando do lançamento devem ser corrigidos, a fim de que esse possa adequar-se à realidade dos fatos.

Impugnação Procedente em Parte

Desse modo, o voto condutor da decisão de primeira instância **exonerou parcialmente** o crédito tributário lançado, em relação ao mês de **janeiro de 2005**, em virtude de sua extinção por decadência (artigo 156, VII, CTN), conforme planilhas constantes do acórdão às folhas 1.030/1.031.

Em relação ao valor exonerado pela decisão de Piso, foi apresentado **Recurso de Ofício**, nos termos do disposto no artigo 34 do Decreto nº 70.235/72.

A Recorrente cientificada do Acórdão em 14/11/2011 (fls. 1.033/1.034), interpôs seu Recurso Voluntário em 14/12/2011 (fls. 1.036/1.068), onde repisa os mesmos argumentos trazidos em sua Impugnação, acrescentando argumentações sobre a decisão recorrida, os quais podem ser assim sintetizados:

(i) a DRJ em Belo Horizonte (MG) acolheu os argumentos trazidos na impugnação quanto à decadência (período de janeiro/2005) e, também, procedeu ao ajuste do lançamento em conformidade com as novas planilhas elaboradas pela Delegacia de origem;

(ii) em relação aos demais pontos da impugnação, a DRJ não acolheu os argumentos da Recorrente, basicamente sob dois fundamentos: **(a)** a impossibilidade de decisões judiciais alterarem a chamada “relação jurídico-tributária” e **(b)** ausência de vinculação, da Delegacia de Julgamento, às manifestações administrativas e do STJ a respeito da matéria aqui tratada;

(iii) a decisão recorrida nada disse quanto ao fato de as decisões proferidas nas Ações judiciais propostas pelas concessionárias terem expressamente proibido o Fisco Federal de exigir a contribuição não recolhida da ora Recorrente e que a observância de uma ordem judicial não pode causar tamanho dano ao jurisdicionado. Afirma que nas medidas propostas pelas concessionárias, o Judiciário afastou “(...) *toda e qualquer responsabilidade tributária dos respectivos fabricantes e importadores pelo encargo tributário das contribuições do PIS e da COFINS*”, e assim teria ordenado expressamente que a RFB não cobrasse essas contribuições da ora Recorrente”.

Por fim, requer o provimento do seu Recurso Voluntário para, em reforma parcial do acórdão recorrido, cancelar o auto de infração lavrado.

O processo digitalizado, então, foi encaminhado para ser analisado por este CARF na forma regimental. Em 26/11/2013, os membros da 2ª Turma Ordinária/2ª Câmara da 3ª Sejul, resolvem converter o julgamento em DILIGÊNCIA, conforme Resolução nº 3202-000.172, nos seguintes termos (fls. 1.175/1.185):

*"(...) Compulsando-se os autos do processo verifica-se que ainda restam dúvidas em relação a fatos relatados pelas partes, especificamente em relação a dois pontos: **a)** A legitimidade da Recorrente para figurar no polo passivo da autuação fiscal; **b)** A conexão existente entre o processo administrativo e os processos judiciais citados na auto de infração (Ação Ordinária nº 2004.61.00.034221-5 GPV Veículos e Peças Ltda.; Ação Declaratória nº 2004.61.00.023310-4 Itavema Rio Veículos e Peças Ltda. e Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda.; e Ação Ordinária nº 2004.38.00.0361060 Roma Automóveis e Serviços Ltda.; Ação Ordinária nº 2004.61.00.0235241, referente às concessionárias DHJ Comércio de Veículos Ltda. e CMJ Comércio de Veículos Ltda.)."*

"(...) Em face do acima exposto, nos termos dos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72, os autos devem retornar a DRF - Contagem (MG) para que tome as seguintes providências: (i) Intime a Recorrente a:

(a) apresentar Certidão de Objeto e Pé em relação às quatro ações judiciais acima citadas (Ação Ordinária nº 2004.61.00.0342215; Ação Declaratória nº 2004.61.00.0233104; Ação Ordinária nº 2004.38.00.0361060; Ação Ordinária nº 2004.61.00.0235241);

(b) apresentar Certidão de Objeto e Pé em relação a todos os Mandados de Segurança impetrados relacionadas à matéria em litígio, inclusive quanto ao MS nº 2002.61.00.0259868 e MS nº 2005.03.00.0262531;

(c) esclarecer, detalhadamente, qual a sua relação processual em cada uma das ações judiciais citadas nos itens (a) e (b) acima, assim como **juntar** documentação probante capaz de demonstrar os esclarecimentos prestados;

(d) juntar cópias de todas as **decisões** (de 1º e 2º graus) relativas aos processos judiciais acima citados.

(ii) Diligencie junto às unidades da Receita Federal de jurisdição das concessionárias de veículos (GPV Veículos e Peças Ltda.; Itavema Rio Veículos e Peças Ltda.; Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda.; Roma Automóveis e Serviços Ltda.; DHJ Comércio de Veículos Ltda. e CMJ Comércio de Veículos Ltda.) para que informem se as contribuições objeto de discussão judicial foram recolhidas por elas (concessionárias de veículos), de alguma forma, ao fim das citadas ações judiciais.

Após o atendimento a todos os itens da intimação acima, por parte da Recorrente, a fiscalização da DRF - Contagem MG, poderá manifestar-se, em Relatório Fiscal, sobre os fatos apurados e as provas apresentadas em decorrência da diligência.

Ao fim da instrução processual a Recorrente deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias sobre os documentos juntados aos autos em decorrência da diligência. Após a manifestação da Recorrente, os autos deverão ser remetidos à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência e manifestação, notadamente em relação ao andamento das mencionadas ações judiciais".

Desta forma, o processo foi encaminhado à DRF - Contagem (MG) para cumprimento da referida Resolução (fl. 1.236). Visando o atendimento da diligência solicitada na Resolução, a DRF promoveu às intimações necessárias a todas as partes citadas, inclusive a **FCA FIAT** (fl. 1.238). Após a conclusão dos trabalhos o Fisco prolatou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1.947/1.966, que deixou consignado as seguintes considerações finais:

"Em resumo, a presente diligência resultou nas seguintes conclusões: 1- o contribuinte das Contribuições para o PIS e para a Cofins é a FCA Fiat; 2- a FCA Fiat permitiu a concorrência desleal entre concessionárias da sua marca; 3- a montadora foi beneficiada com o aumento de receita em função da oferta de automóveis a preços mais baixos; 4- a legislação em regência do regime monofásico não foi alterada por decisões judiciais transitadas em julgado nos casos aqui analisados; 5- inexistem alterações nos valores mantidos nos autos de infração após o julgamento da Delegacia de Julgamento."

Cientificada da conclusão da Diligência (Termo de Intimação Fiscal nº 001/2016 e cópia do Relatório à fl. 1.945), a Recorrente manifestou-se, apresentando suas contrarrazões, conforme o contido no documento de fls. 1.971/1.974, que conclui seus argumentos da seguinte forma:

6. Todas essas considerações evidenciam algo que já fora realizado no início deste processo: a autuação foi lavrada incorretamente (contra o sujeito errado) e o prosseguimento da discussão apenas incrementa o risco de não se satisfazer o crédito tributário. Se algo não for feito com urgência, a União Federal poderá deixar de receber quantia bastante relevante. O reconhecimento da ilegitimidade passiva da Peticionante, tendo em vista os fatos narrados, é questão de tempo. A arrecadação dos valores em debate, por outro lado, seguramente não tem o tempo a seu favor.

Na sequência dos atos, em 18/07/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do resultado da diligência e também protocolou suas contrarrazões que se encontra acostadas aos autos às fls. 1.997/2.017, a qual conclui nos seguintes termos:

"(...) Pelo exposto, não merece ser acolhida a pretensão da recorrente, devendo ser mantido na integralidade o entendimento do acórdão recorrido, visto que, de fato, a recorrente é parte legítima para figurar no pólo passivo da exação".

Assim, após serem dados cumprimento a todos os dispositivos da Resolução nº 3202-000.172, verificou-se que as partes se manifestaram, o processo retornou a este CARF e foi sorteado para este Conselheiro para prosseguimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

1- Da admissibilidade dos Recursos (de Ofício e Voluntário)

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

No presente caso, em razão da decisão de 1ª instância que deu provimento parcial a impugnação, estão em julgamento os **Recurso de Ofício** e o **Recurso Voluntário**.

A motivação do **Recurso de Ofício** efetuado pela DRJ em Belo Horizonte (MG), foi por ter considerado procedente em parte a impugnação, entendendo que o crédito tributário de PIS e da COFINS constituído no respectivo Auto de Infração (**ciência em 26/02/2010**) referente ao período de apuração - PA de **janeiro/2005** encontra-se extinto, nos termos do art. 156, VII, do CTN, devendo ser cancelado, bem como ajustes efetuados nas bases de cálculo das Contribuições.

2. Do Recurso de Ofício

Como visto nos autos, são totalmente procedentes os argumentos apresentados no voto condutor da decisão *a quo*, em que a Recorrente argumenta, preliminarmente, a decadência do direito de lançar as contribuições (PIS e da Cofins) dos períodos anteriores a fevereiro/2005. Foram também analisadas as razões suscitadas pela Recorrente, assim como os documentos por ela carreados aos autos, a DRJ em Belo Horizonte (MG) entendeu por bem baixar o processo em diligência, (fls. 860/864) a fim de que fossem verificados os argumentos do contribuinte quanto à existência de incorreções na base de cálculo e na apuração dos valores devidos das contribuições.

Quanto a **decadência**, em face da edição pelo STF da Súmula Vinculante nº 8, foi elaborado o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18 de agosto de 2008, determinando que *"e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do §4º do art. 150 do CTN."* Assim, no caso em tela, ficou definido que deve ser observado o prazo de homologação quinquenal,

contado a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse diapasão, na decisão de Piso restou desta forma consignado, "(...) *Portanto, o crédito tributário de PIS e de Cofins constituído no respectivo Auto de Infração (ciência em 26/02/2010) referente ao período de apuração de janeiro/2005 encontra-se extinto, nos termos do art. 156, VII, do CTN, devendo ser cancelado*".

Quanto as **incorrecções nas bases de cálculo** das Contribuições, em resposta, a autoridade fiscal responsável pela diligência elaborou Termo de Encerramento de Diligência, no qual reconhece a inclusão indevida de valores na apuração da base de cálculo, efetuando as devidas correções. O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da diligência, apresentando, em 01/08/2011, a manifestação de fls. 983/984, na qual informa estar ciente da reformulação do crédito, requerendo seja dado regular prosseguimento às impugnações.

Concluindo, a autoridade de primeira instância acolheu a preliminar de decadência para o período de apuração de janeiro de 2005, com base no art. 150, § 4º, do CTN e determinou o ajustamento do lançamento conforme as planilhas elaboradas na diligência. No mérito, julgou improcedente a impugnação. Considerando que o crédito tributário exonerado superou o valor de alçada, interpôs Recurso de Ofício, nos termos do art. 34 do Decreto 70.235/72.

Por tais razões, com base no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, adoto na íntegra os argumentos da decisão de 1º grau para o caso, e assim voto por considerar **improcedente o Recurso de Ofício**.

3. Do Recurso Voluntário

O objeto da presente lide é a falta de recolhimento de PIS e da COFINS devidos pelo setor automotivo (vendas de carro novo). Como relatado, tratam-se de Autos de Infração lavrados para a exigência das Contribuições, com fatos geradores ocorridos entre 31/01/2005 a 31/12/2005, nos quais se imputa ao contribuinte autuado a falta ou insuficiência do recolhimento das referidas Contribuições.

3.1 Contextualização

Conforme consta do TVF - Termo de Verificação Fiscal de fls. 44/73, a ação fiscal teve início em razão da constatação da existência de **ações judiciais** intentadas pelas **concessionárias revendedoras** da marca **FIAT**, questionando a incidência monofásica do PIS e da COFINS para veículos novos (zero km), nos termos da Lei nº 10.485/2004.

Em atendimento às postulações das revendedoras, o Poder Judiciário passou a conferir, em provimentos liminares (liminares em mandado de segurança, antecipações de tutela, etc), o direito de as concessionárias não se submeterem ao pagamento do PIS e da COFINS estabelecidos conforme a legislação por ocasião da venda da montadora de veículos novos, impondo à montadora o dever de se abster de promover a retenção e recolhimento do percentual "estimado" e "relativo à venda futura da concessionária", inserido nas alíquotas fixadas de PIS e da COFINS pelas Leis nºs 10.485/2002 e 10.865/2004.

A respeito dessa questão, em 24/04/2014, a FIAT, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal da DRF em Contagem (MG), que deu ciência das exigências contidas na Resolução nº 3202-000.172, manifestou-se nos seguintes termos (fls.1.256/1.315):

"(...) As ações ordinárias descritas no item "a", supra, como sabido, são as demandas ajuizadas pelas concessionárias de veículos, integrantes da rede de distribuição da Recorrente, com o objetivo de "quebrar" o regime monofásico de recolhimento do PIS e da COFINS (na vigência da Lei nº 10.485/04), transformando-o num regime plurifásico, em que cada elo da cadeia apuraria e recolheria a própria contribuição.

Conforme amplamente demonstrado no decorrer da presente lide, as concessionárias obtiveram liminares e sentenças favoráveis, as quais impuseram à Recorrente obrigação de não fazer, concernente à não retenção de 5,13% do valor das notas de venda de veículos novos. Estas mesmas decisões, vale destacar, consignavam de forma expressa a ausência de responsabilidade da Recorrente, perante o Fisco, pelo crédito tributário que estava deixando de ser recolhido em estrita observância aos comandos judiciais".

Em suma, o cerne da lide, é que a FIAT requer essencialmente, que seja reconhecida a sua ilegitimidade passiva, tendo em vista o afastamento, pelos provimentos judiciais, da sua responsabilidade, perante o Fisco, pelo encargo tributário, ou seja, as ordens judiciais determinaram o não recolhimento, pela Recorrente, **do percentual de 5,13%** sobre o faturamento dos veículos novos contra as concessionárias, impedindo o cumprimento integral da Lei nº 10.865, de 2004.

Ressalta também em sua defesa, que a sua responsabilização ofende as regras tributárias e processuais aplicáveis (art. 151 do CTN e arts. 811, 472 e 475-O do CPC), o entendimento da RFB manifestado em soluções de consulta e em normas complementares e precedente do STJ, que transcreve em seu recurso.

3.2. Da legislação do PIS e da COFINS - Fabricante de veículos

Está sob análise a Contribuição do PIS e da COFINS devida pelo setor Automotivo (fabricação de veículos). Para esse segmento econômico, o tributo era recolhido (a partir de junho de 2000) sob o regime de substituição tributária. Os fabricantes e os importadores dos produtos relacionados no art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15 ficaram obrigados a pagar, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições sociais devidas pelos comerciantes varejistas, relativamente às vendas de veículos novos realizadas a partir de 11.06.2000. O regime de substituição tributária perdurou somente até a entrada em vigor em 01.10.2002, pela entrada em vigor da Lei nº 10.485/2002.

Com a edição da Lei nº 10.485, de 2002, em seu artigo 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, estabelece a tributação da receita decorrente da venda dos veículos, nas alíquotas concentradas de **2% para o PIS e de 9,6% para a Cofins**. Note-se que o contribuinte, sujeito passivo da relação jurídico tributária, é o fabricante ou importador de máquinas e veículos. Veja-se:

“Art. 1º. As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis

décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)” (grifou-se).

A cobrança do PIS e da COFINS em relação aos produtos especificados em lei é realizada mediante a técnica de arrecadação denominada incidência **monofásica**, ou, mais propriamente, **concentrada**, que consiste em aplicar alíquotas diferenciadas, mais elevadas, em pontos estratégicos da sua cadeia econômica e em desonerar os demais pontos.

A tributação denominada de "concentrada", estipulada aos fabricantes e importadores de veículos e autopeças, do §2º do art. 3º da mesma lei atribui a incidência de alíquota zero para a receita de venda dos mesmos veículos e de autopeças, quando apurada por comerciantes atacadistas e varejistas:

“Art. 3º (...)

§2º - Ficam reduzidas a **0% (zero por cento)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à **receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista**, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, §5º, da Medida Provisória no 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)” (grifou-se).

Esse dispositivo legal foi regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, em seu art. 14, para as máquinas e veículos:

“Art. 14. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida nas operações de venda das máquinas e dos veículos, de que trata o inciso IX do art. 1º, aplicam-se as alíquotas de:

I - 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, para a venda efetuada por fabricante, por importador ou por empresa comercial atacadista de que trata o §5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001; e

II - 0% (zero por cento), no caso de venda efetuada por comerciante atacadista e varejista, exceto na venda efetuada por empresa comercial atacadista de que trata o §5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001.”

Como se vê, a partir de 01/10/2002, data em que entrou em vigor os referidos preceitos legais, a cobrança das Contribuição para o PIS e da COFINS sobre a receita de venda de veículos novos passou a ser realizada de forma concentrada, nos fabricantes e as importadoras, com alíquotas majoradas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. Em compensação, as receitas auferidas pelo atacadista ou varejista ficaram desoneradas da cobrança das referidas Contribuições, com exceção das pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória no 2.18949, de 23 de agosto de 2001, situação em que não inclui a Recorrente.

Após a vigência da referido regime de cobrança monofásica, foram editadas as Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que introduziram, respectivamente, o regime **não cumulativo** de cobrança da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. A partir da vigência desses novos diplomas legais, ao lado dos regimes de cobrança cumulativo, monofásico e de substituição tributária, anteriormente vigentes, passou a existir o regime não

cumulativo de cobrança das Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, porém, mantendo-se para cada um desses regimes regramento próprio de incidência das referidas Contribuições.

É oportuno ressaltar que as regras de um regime não podem ser aplicadas aos outros, a menos que haja ressalva expressa em lei. Em consequência **dessa independência**, as regras do regime cumulativo não se aplicam ao regime de substituição tributária, assim como as regras do regime monofásico não se aplicam ao regime não cumulativo.

3.3. Das autuações x Ações Judiciais

Os Autos de Infração referente ao PIS/PASEP e da COFINS foram lavrados em virtude da **ausência de declaração em DCTF** e de recolhimento dos valores das contribuições **vinculados a ações judiciais** promovidas pelas Concessionárias da FIAT, que buscam a declaração de inconstitucionalidade do regime de tributação do PIS/PASEP e da COFINS sobre veículos automotores estabelecido pela Lei nº 10.485, de 2002, alterada pela Lei nº 10.865, de 2004 (regime monofásico) e, regra geral, a inserção das concessionárias nos regimes não-cumulativos das contribuições previstos pelas Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Em atendimento às postulações, diversos juízos passaram a conferir em Ações judiciais (liminares em mandado de segurança, antecipações de tutela, etc), o direito de as concessionárias não se submeterem ao pagamento do PIS/PASEP e da COFINS estabelecidos pelas referidas Leis, por ocasião da venda de veículos novos, impondo à montadora o dever de se abster de promover a retenção e recolhimento do percentual "estimado de 5,13%" (e relativo à venda futura da concessionária), que deveria ser afastado dos 11,6% estabelecidos pela Lei nº 10.865, de 2004. Assim, os percentuais não retidos pela FIAT Automóveis S/A são de 0,88% de PIS e 4,25% da COFINS, em obediência às determinações judiciais.

Às fls. 47, no Termo de Verificação Fiscal, encontram-se listadas as Ações Judiciais analisadas no bojo destes autos (nº do processo Judicial, nome da Concessionária, o nº do CNPJ e se houve, ou não, cumprimento da Ação Judicial em 2005). Às fls. 48 e ss., o Fisco, compulsando os andamentos processuais de cada uma delas, observou que, em uma delas, inexistia decisão favorável vigente, lançando, nesses casos, o crédito tributário com os acréscimos decorrentes do procedimento de ofício, sempre levando-se em consideração os valores de eventuais depósitos judiciais efetuados. Em outras, constatou a existência de decisão favorável, efetuando o lançamento, sem os acréscimos legais, apenas para prevenir decadência, conforme se verifica às fls. 1.028/1.031.

3.4 Do objeto das petições das concessionárias

É fato que a Recorrente nunca questionou o regime monofásico. Contudo, algumas concessionárias integrantes de sua rede de distribuição ingressaram com medidas judiciais com pedido para que pudessem apurar e recolher o PIS/COFINS pela sistemática não-cumulativa nas operações com veículos automotores novos ("quebra" do regime monofásico).

Conforme informado nos autos pela própria FIAT, nos termos da argumentação desenvolvida em cada uma das ações judiciais, sustentaram as Concessionárias que, sob a égide da Lei nº 10.485/2002, a alíquota concentrada, no fabricante, era de 8,26% (1,47% para o PIS/PASEP e 6,79% para a COFINS), ao passo que as demais empresas, sujeitas ao regime "normal" de apuração, recolhiam os tributos a uma alíquota de 3,65% (0,65% para o

PIS/PASEP e 3% para a COFINS). Verificou-se que a relação proporcional entre a alíquota concentrada (8,26%) e a alíquota "normal" (3,65%) correspondia a 44,19% (isto é, os 3,65% equivalem a 44,19% de 8,26%). Transpondo esta relação proporcional para a nova alíquota diferenciada instituída pela Lei nº 10.865/04 (11,6%, sendo 2% para o PIS/PASEP e 9,6% para COFINS), chega-se a um montante de 5,13% (= 44,19% de 11,6%), representativo da carga tributária que, em tese, caberia às concessionárias.

O pedido formulado nessas ações foi, então, para que o Poder Judiciário reconhecesse a inconstitucionalidade do regime monofásico, afastando, por conseguinte, as disposições da Lei nº 10.485/2004, e autorizasse às concessionárias que apurassem o PIS/PASEP e a COFINS segundo as normas da sistemática não-cumulativa. Requereram, ainda, que fossem autorizadas a compensar os valores indevidamente "retidos" pela Recorrente quando da vigência dos diplomas que instituíram a tributação diferenciada. Não bastasse isso, pediram, por fim, fosse a Recorrente notificada para que se abstinhasse de "reter" e recolher o percentual "estimado" de 5,13% sobre o valor total do veículo novo (0 km), bem como para que não repassasse dito percentual às concessionárias.

4. Das Ações Judiciais x Relação Processual com a FIAT

Primeiramente, informa a Recorrente que o único meio à disposição para se voltar contra essas Ações seria a adoção da via Judicial, eis que, de acordo com a Lei nº 6.729, de 1979, denominada **Lei Ferrari**, em seu art. 16, é expressamente vedado aos fabricantes de veículos intervir na gestão das concessionárias, seja uma ingerência administrativa, econômica ou jurídica.

Isto posto, passa-se à análise detalhada de sua relação processual em cada uma destas demandas Judiciais (item "c" da Resolução solicitada pelo CARF - informações prestadas pela Recorrente às fls. 1.256/1.315), bem como, verifica-se que foi juntado aos autos toda documentação correlata, conforme o determinado no item "a, b e d" da solicitação de Diligência (fls. 1.270/1.810). Tudo conforme restou consignado no "Relatório de Diligência Fiscal" elaborado pelo Fisco às fls. 1.947/1.966, que doravante passo a reproduzir:

(i) Ação Ordinária nº 2004.38.00.036106-0, ajuizada pela concessionária Roma Automóveis e Serviços Ltda. e Mandado de Segurança nº 2005.01.037867-6.

Ação Ordinária autuada sob número 2004.38.00.036106-0, cuja antecipação dos efeitos da tutela foi deferida nos seguintes termos:

"Defiro, com estas considerações, a antecipação, dos efeitos da tutela para enquadrar as operações da contribuinte, com veículos zero-quilômetro no regime de apuração não cumulativo, nos termos das Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e nº 10.833, de 29/12/2003, afastando por conseguinte, o regime monofásico previsto na Lei nº 10.485, de 03/07/2002, alterada pela Lei nº 10.865, de 30/04/2004, determinando seja intimada pessoalmente a montadora, na qualidade de substituto tributário - para que deduza do preço total da nota fiscal emitida contra a contribuinte o percentual de 5,13 referente ao valor do PIS e da Cofins embutido na cobrança monofásica".

Contra essa decisão, a Recorrente, na qualidade de terceira interessada, opôs Embargos de Declaração, à fim de que fosse esclarecida a extensão de sua responsabilidade, perante o Fisco, em razão do cumprimento da decisão liminar. Os embargos foram rejeitados pelo magistrado, que, no entanto, esclareceu a necessidade de a Secretaria da Receita Federal observar o contido na Instrução Normativa nº 104/00. É dizer, a Recorrente não poderia vir a ser responsabilizada por eventual tributo devido, caso fosse cassada a decisão favorável às concessionárias. Sobreveio sentença que confirmou os efeitos da antecipação da tutela.

A Recorrente, irresignada com o seu teor, impetrou Mandado de Segurança perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região (MS nº 2005.01.00.037867-6), para que fossem suspensos os efeitos do comando judicial. Em que pese seus fundamentos, a segurança pleiteada foi denegada, sob o argumento de que faltava-lhe interesse processual, justamente porque sua responsabilidade em face da Administração Tributária Federal já havia sido afastada pelo juízo de primeira instância. Este entendimento foi reafirmado pelo Relator. Veja-se trecho abaixo reproduzido:

"Ocorre, porém, que, ainda quando a Impetrante tenha, a seu favor, a presunção de constitucionalidade da Lei nº 10.485/02, alterada pela Lei nº 10.865/04, é certo que não preenche ela o requisito do art. 3º do CPC, eis que lhe falta interesse processual, seja porque, na decisão dos embargos de declaração por ela opostos contra a decisão que antecipou a tutela, o MM. Juiz a quo deixou clara a impossibilidade de ser ela molestada com a exigência da Contribuição, por estar dando cumprimento à decisão judicial concessiva da antecipação dos efeitos da tutela, eis que é de se presumir que os agentes do fisco têm pleno conhecimento dos atos normativos complementares à legislação tributária (CTN, art. 100, I) editados pela própria Secretaria da Receita Federal (fl. 72); seja porque a providência pleiteada no presente mandado de segurando, ou seja a atribuição ao verdadeiro contribuinte do dever de responsabilizar-se pelo recolhimento do tributo, no caso de vir a autora (ROMA AUTOMÓVEIS E SERVIÇOS LTDA. - matriz e filial) a sucumbir na ação, já e medida expressamente prevista no art. 10 da IN-SRF104. de 19/09/00".

Diante da decisão desfavorável, e não obstante a declaração expressa de inexistência de sua responsabilidade pelo crédito tributário, a Recorrente solicitou ao juízo autorização para efetuar o depósito dos montantes controvertidos. Este pedido acabou sendo-lhe negado, num primeiro momento, sob o fundamento de que lhe faltava legitimidade para o pleito. Veja-se a seguinte passagem da decisão:

"Verifica este Juízo que a empresa Fiat Automóveis S/A não figura como parte no processo em epígrafe. Aliás, noutro pronunciamento (fls. 136/138), já se averbou a ilegitimidade daquela requerente. Destarte, não poderia pleitear providência como depósito judicial. Ademais, proferida a r. sentença de fis. 232/257, somente o Egrégio TRF1ª Região poderá modificar o seu comando. Admitir o depósito do importe de tributo, questionado seria alterar o r. decisório, o que é defeso ex vi legis".

Diante do entrave para a realização dos depósitos, o mesmo só foi deferido judicialmente após a concordância expressa da concessionária Roma neste sentido.

Da sentença que julgou procedente o feito, a União Federal interpôs Apelação perante o TRF da 1ª Região. Submetido o feito a julgamento, foi negado provimento ao Recurso e à remessa oficial, nos termos do voto da Des. MARIA DO CARMO CARDOSO. Em seguida, decisão monocrática da Desembargadora Relatora atendeu ao pleito aduzido pelas concessionárias, para que estas pudessem levantar valores depositados pela Recorrente até o momento.

Em face do acórdão, a Fazenda Nacional e a Recorrente interpuseram os Recursos cabíveis, mas não obtiveram êxito. Restou assentado, então, que a Recorrente deveria cumprir a decisão judicial. Isto é, deixar de reter os 5,13% a título de PIS/COFINS das notas de vendas de veículos e, além disso, as concessionárias foram autorizadas a levantar o montante depositado até o momento.

Irresignada, a Recorrente peticionou nos autos com vistas a impedir o levantamento dos depósitos. A decisão, todavia, foi mantida, o que ensejou a interposição de

Medida Cautelar perante o TRF da 1ª Região, com o objetivo de suspender a eficácia da decisão que determinou a dedução do percentual de 5,13% das notas fiscais e, ato contínuo, permitir que a Recorrente pudesse continuar depositando o valor do crédito controvertido. Em que pese o esforço empenhado, a petição inicial foi indeferida, por suposta inadequação da medida judicial adotada.

Assim, a Recorrente intentou medida cautelar junto ao STJ, que houve por bem deferir a liminar pleiteada, suspendendo a decisão de levantamento dos valores depositados pela concessionária.

Relação processual da Recorrente

Como visto, a Recorrente apresentou inúmeras petições e medidas judiciais na qualidade de terceira interessada/prejudicada, sempre objetivando combater a decisão obtida pela concessionária. Ou, em não obtendo êxito neste intento, em solicitar o depósito judicial dos valores como medida acautelatória. Contudo, nem mesmo esta tarefa não se mostrou tranqüila: o magistrado indeferiu seu pleito, que só pôde ser atendido mediante a anuência expressa da concessionária. Só então é que o depósito foi autorizado.

Aliás, da decisão que deferiu a realização dos depósitos, destacando-se o seguinte trecho, que define expressamente a condição processual da FIAT na lide:

"Observo, inicialmente, que, apesar de constar da autuação do presente feito o nome da aqui requerente, FIAT AUTOMÓVEIS S/A, como apelada, a mesma não figura como parte neste feito, embora tenha nele peticionado como 3º interessado, pedindo vista dos autos, que não lhe foi concedida, e, posteriormente, requerendo o depósito dos valores descontados, o que lhe foi indeferido (fl. 337), tendo interposto, dessa decisão, agravo de instrumento, ao qual lhe foi denegada a antecipação da pretensão recursal (fls. 328/383). Assim, determinou que se proceda à correção da autuação, para que seu nome seja dela excluído".

Em segunda instância, a decisão que havia deferido os depósitos foi reformada, além de ter-se autorizado as concessionárias a procederem ao levantamento dos depósitos realizados até o momento. A Recorrente, então, interpôs os recursos cabíveis, além de ter se valido de uma ação cautelar para cassar o referido comando judicial. Não há dúvida, portanto, que a parte emvidou todos os esforços possíveis, fazendo tudo o que estava ao seu alcance para permanecer depositando as quantias controvertidas e, ainda, obstar que a concessionária levantasse os valores depositados.

Assim, percebe-se que a Recorrente não se manteve silente em relação às decisões obtidas pelas concessionárias, em que pese o fato de sua responsabilidade pelo crédito tributário ter sido excluída de modo expresse pelos juizes de primeira e segunda instâncias.

(ii) Ação Ordinária nº 2004.61.00.034221-5, ajuizada por GPV Veículos e Peças Ltda. e Venice Veículos e Peças Ltda; Mandado de Segurança nº 2002.61.00.025986-8, também impetrado pelas concessionárias.

Ação Ordinária aforada em dezembro de 2004, tombada sob número 2004.61.00.034221-5, com decisão liminar concedida no início de 2005.

Logo após o deferimento da tutela antecipada, as concessionárias requerem a citação da Recorrente, para figurar na condição de LITISCONSORTE PASSIVA (RÉ). Este pedido foi formulado justamente em observância ao trâmite das ações que já haviam sido intentadas pelas demais concessionárias, em relação às quais a Recorrente ajuizava novas

demandas (mandados de segurança) objetivando cassar as decisões proferidas em favor destas. Confira-se trecho da petição requerendo a citação da Recorrente:

"Com o deferimento da antecipação de tutela, foi requerida a expedição e cumprimento da carta precatória à Montadora FIAT Automóveis S/A, estabelecida na comarca de Betim/MG. Contudo, em casos análogos ao da presente ação a referida montadora tem alegado prejuízo em sua participação no processo, distribuindo, posteriormente, à intimação dos atos dos processos, ações autônomas, por vezes originariamente no Tribunal competente, mesmo após o proferimento da sentença, motivo pelo qual requerer a parte autora a devolução da carta precatória desentranhada, para análise do pedido a seguir formulado.

A fim de evitar futuras alegações de prejuízo, bem como impedir, quaisquer tumultos processuais e garantir a celeridade do processo, requer seja deferida a inclusão da montadora (...), como listisconsorte passivo, a fim de compor a lide (...).

Requer, ainda, seja determinada a suspensão da antecipação de tutela concedida nos autos, até a citação e manifestação da montadora sobre os argumentos despendidos-na petição inicial. "

Regularmente citada, a Recorrente requisitou "autorização para que seja realizado o depósito judicial das quantias controvertidas, com vistas a se eximir de eventuais efeitos da mora (...)"

Em seguida, foi proferida sentença que deu total provimento aos pedidos formulados pelas empresas autoras e extinguiu o feito em relação à Recorrente, por ilegitimidade passiva. Segue a transcrição da parte dispositiva:

"Julgo procedente o pedido formulado para afastar a tributação monofásica prevista na Lei nº 10.485/2002, alterada pela Lei nº 10.865/04, relativamente a veículos, x zero-quilômetro das autoras (...), assegurando-lhes o direito de recolher o PIS e a COFINS sobre o faturamento, assim compreendida a diferença entre o valor do veículo repassado à montadora e o valor de venda ao consumidor final, tudo nos termos da fundamentação desta decisão, que fica fazendo parte integrante do dispositivo.

Por conseqüência, deverá a montadora abster-se de recolher o percentual de 5,13% sobre o valor do veículo repassado à impetrante (sic), ficando ela, montadora, exonerada de qualquer responsabilidade perante o Fisco por força de cumprimento desta decisão judicial" (sem destaque no original)

Apesar de a Recorrente ter sido excluída da lide, nota-se que o magistrado afastou, de forma expressa, sua responsabilidade perante o crédito **sub judice**, exonerando-a de qualquer encargo perante o Fisco. Conquanto a Recorrente não tenha se voltado contra a sentença, por medida de cautela passou a efetuar o depósito mensal da exação questionada.

Em **segunda instância a sentença foi reformada**, restabelecendo-se o regime monofásico de tributação, sendo que, atualmente, aguarda-se o julgamento dos Recursos Especial e Extraordinário interpostos pelas concessionárias.

Relação processual da Recorrente

A partir da exposição supra, identifica-se que a Recorrente, inicialmente incluída como Ré, requereu autorização judicial para realização dos depósitos, ainda que a decisão liminar tenha afastado de forma expressa sua. responsabilidade pelo crédito tributário.

Sua condição de Ré na demanda é facilmente extraída da movimentação do processo, extraída do sítio eletrônico do Tribunal, bem como da certidão de inteiro teor da ação, emitida pelo juízo.

Destaca-se que mesmo após a sentença que a excluiu da lide, e reafirmou à impossibilidade de sua responsabilização perante o montante controvertido, a Recorrente requereu nova autorização para o depósito, desta vez deferida pelo juízo.

É certo que diante da liminar e sentença, que eximiram sua responsabilidade em relação ao Fisco, a Recorrente poderia quedar-se inerte, eis que resguardada pelas decisões judiciais. Todavia, no interesse da própria União Federal, procedeu de maneira diversa, realizando o depósito judicial do tributo questionado, o que revela a lisura de seu comportamento perante a Administração Pública.

Do Mandado de Segurança 2002.61.00.025986-8, impetrado por GPV Veículos e Peças Ltda. e Venice Veículos e Peças Ltda.

Em relação ao Mandado de Segurança nº 2002.61.00.025986-8, destacado no despacho retro (item b), trata-se de ação ajuizada pelas concessionárias, que também tinha por objetivo afastar o regime monofásico de recolhimento das contribuições para o PIS e a COFINS. Contudo, nesta demanda questionou-se o citado regime apenas no período de vigência da Lei nº 10.485/02, não abarcando, portanto, o interregno atuado, que compreende o ano de 2005, quando já estava em vigor a Lei nº 10:865/04.

Nos autos da ação ordinária nº 2004.61.00.034221-5, tratada no tópico anterior, é que se discutiu o regime monofásico sob a égide da Lei nº 10.865/04, que teve efeito de majorar as alíquotas do PIS e da COFINS.

De todas as formas, conforme se verifica da certidão de inteiro teor, vale destacar que a Fiat sempre combateu, ao lado da União Federal, a prática das concessionárias, apresentando Agravos e Recursos de Apelação. Neste sentido, confira-se a passagem abaixo, extraída da citada certidão:

"A montadora (Fiat Automóveis S/A) interpôs recurso de agravo de instrumento com pedido de antecipação dos efeitos da tutela recursal (...)"

(...) em face da referida decisão a Fiat Automóveis S/A e a União Federal apresentaram recurso de apelação. Tendo sido recebida a apelação da Fiat Automóveis S/A recebida por despacho de fls. 242/243, determinando ainda fosse oficiada para cumprir a decisão de imediato, sob pena de aplicação de multa diária de R\$ 30.000,00. Em face da referida decisão, a montadora interpôs recurso de agravo de instrumento - (nº 2003.03.00.037056-2) distribuído por dependência ao Agravo de Instrumento nº 2002.03.00.051405-1."

(iii). Ação Ordinária nº 200461.00.023310-4, ajuizada por Itavema Rio Veículos e Peças Ltda. e Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda. e Mandado de Segurança nº 2005.03.00.026253-1, impetrado pela Recorrente.

Ajuizada em agosto de 2004, a Ação Declaratória nº 2004.61.00.023310-4 teve a tutela antecipada deferida em decisão prolatada em setembro de 2004:

"Face ao exposto, verificando a presença dos pressupostos que autorizam a antecipação da tutela (art. 273 CPC), defiro em parte a tutela postulada para o efeito de (a) afastar o regime de antecipação tributária, estabelecido pela Lei nº 10.865/04, intitulado de regime monofásico de recolhimento tributário, pela aparente incompatibilidade com a eleição constitucional do sujeito passivo da obrigação tributária, no tocante aos tributos de natureza pessoal, a saber, o PIS e a-

*COFINS e, . * ainda, pela aparente violação ao postulado da igualdade,, em função do discrimen do setor econômico que as autoras apresentaram e, por conseguinte, (b) determinar às fabricantes e às importadoras que se abstenham de promover à retenção e recolhimento do percentual estimado de faturamento das autoras, no percentual de 5,13% sobre o valor total do veículo, afastando-se, por conseguinte, toda e qualquer responsabilidade tributária dos respectivos fabricantes pelo encargo tributário, em razão do aqui decidido, até a solução final do feito".*

A medida liminar foi confirmada por sentença proferida em novembro de 2004, que manteve o afastamento "*de toda e qualquer responsabilidade tributária dos respectivos fabricantes e importadores pelo encargo tributário das contribuições do PIS e da COFINS*", bem como a abstenção de se proceder à retenção de 5,13% sobre o valor das notas fiscais emitidas contra as autoras.

Na condição de terceira interessada, a Recorrente opôs Embargos de Declaração em face da sentença, requerendo esclarecimento acerca de qual comando judicial deveria cumprir: a sentença embargada, ou a decisão exarada na ação ordinária nº 2003.61.00.029658-4, na qual as concessionárias discutiam o regime monofásico durante a vigência da Lei nº 10.485/02. Os Embargos foram acolhidos para esclarecer que, a partir daquele instante, deveria ser observada a nova decisão.

Fixada a decisão em vigor, a Recorrente impetrou mandado de segurança junto ao TRF da 3ª Região (2005.03.00.026253-1), na qualidade de terceira interessada, pugnando, liminarmente, pela suspensão de seus efeitos, para que, ao fim, fosse reconhecido o direito de continuar recolhendo contribuições, em discussão no regime monofásico. Subsidiariamente, requereu autorização para realizar o depósito, das quantias controvertidas, de modo a se eximir de eventuais efeitos decorrentes da mora.

A medida antecipatória foi concedida, mas logo em seguida decidiu-se pela decadência do direito à impetração, o que levou à interposição de Agravo Regimental por parte da Recorrente.

As concessionárias, por sua vez, renunciaram ao direito sobre o qual fundava a ação ordinária, para fins de adesão ao programa de parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09. A Recorrente, então, diante da extinção da ação ordinária, desistiu do mandado de segurança, já que perdeu seu objeto.

Relação processual da Recorrente

Com base na exposição acima, verifica-se que, em relação à ação ordinária, ajuizada pelas concessionárias, a intervenção da Recorrente nos autos se limitou à oposição de Embargos de Declaração, como terceira interessada, a fim de que fosse esclarecido o alcance da decisão proferida, que lhe impôs uma obrigação de não fazer.

Por outro, no mandado de segurança a Recorrente voltou-se contra a mencionada decisão, buscando suspender seus efeitos, para que lhe fosse assegurado o direito de recolher as contribuições no regime monofásico. Na ocasião, a Recorrente ainda solicitou autorização para proceder ao depósito das quantias antecipadas.

Constata-se, assim, que a relação processual da Recorrente, em ambos os feitos, jamais se coadunou com os interesses das concessionárias. Com efeito, quanto à ação, a Recorrente tratou de aclarar o comando, judicial para, então, buscar afastar seus efeitos nos autos do mandado de segurança.

Conclui-se, assim, que a Recorrente sempre buscou afastar os efeitos dos provimentos obtidos pelas concessionárias ou, quando menos, neutralizar seus efeitos, mediante o depósito judicial, ainda que estas decisões já fossem isoladamente suficientes para afastar sua responsabilidade pelo tributo discutido, eis que eximiram sua obrigação expressamente.

(iv). Ação Ordinária nº 2004.61.00.023524-1, ajuizada pelas concessionárias DHJ Comércio de Veículos Ltda., CMJ Comércio de Veículos Ltda. e Forte Veículos Ltda. e Mandado de Segurança nº 2005.03.00.026789-9, impetrado pela Recorrente.

Ação Ordinária intentada em agosto de 2004, registrada sob número 2004.61.00.023.5241, com decisão liminar concedida em setembro de 2004, no seguinte teor:

"Isto posto, defiro parcialmente a antecipação da tutela para afastar a aplicação do art. 1º da Lei nº 10.485/02, com redação dada pela Lei nº 10.865/04, a fim de possibilitar às autoras FORTE VEÍCULOS LTDA. e sua filial, DHJ COMÉRCIO DE VEÍCULOS e CMJ COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA e suas duas filiais, o recolhimento do PIS e da COFINS nas operações de veículos zero-quilômetro com base na diferença do valor de alienação do veículo ao consumidor final e do valor repassado às montadoras, na forma das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por consequência, deverá a montadora abster-se de recolher o percentual de 5.13% sobre o valor do veículo repassado às concessionárias, ficando ela, montadora, exonerada de qualquer responsabilidade perante o Fisco por força do cumprimento. desta decisão judicial." (sem destaques no original)

Na seqüência, sobreveio sentença prolatada pelo magistrado confirmando os efeitos da liminar e, novamente, afastando de forma expressa a responsabilidade da Recorrente, perante o Fisco, pelo cumprimento da ordem judicial. Não se conformando com a sentença, a União Federal ingressou com recurso de Apelação.

Em maio de 2005, a Recorrente impetrou mandado de segurança, junto ao TRF da 3ª Região, para cassar a sentença de procedência proferida na citada ação ordinária. O pedido foi formulado nos seguintes termos:'

"(...) a concessão em definitivo da segurança para garantir seu direito líquido e certo de efetuar o recolhimento do crédito tributário da contribuição ao PIS e da COFINS, nos moldes estipulados no art. 1º da Lei nº 10.485/02, com redação dada pela Lei nº 10.865/04 ou, ao menos, realizar o depósito judicial das quantias controvertidas com vistas a se eximir de eventuais efeitos de mora".

A inicial do mandado de segurança foi indeferida de plano, uma vez que o Recurso de Apelação interposto pelo ente público foi recebido no duplo efeito, suspendendo-se, dessa forma, a eficácia do ato que se buscava impugnar. A partir desse momento, a Recorrente passou a efetuar o depósito mensal do valor controvertido nos autos da ação ordinária e, para que estes depósitos fossem viabilizados, foi necessário o peticionamento em conjunto entre a Recorrente e as concessionárias, para que estas anuissem expressamente como procedimento. Veja trecho da petição:

"A montadora de veículos tem interesse em proceder ao depósito dos valores, ao invés de realizar o desconto de 5,13% sobre as notas fiscais relativas ao veículos zero-quilômetros, emitidas em face das concessionárias.

Diante da concordância da Autora com referido procedimento, requer sejam formados autos apartados ao presente (...)".

Posteriormente, **as concessionárias renunciaram à ação e o processo foi extinto**, remanescendo a discussão entre as concessionárias, e a União Federal a respeito do montante dos depósitos a ser convertido em renda/levantado.

Relação processual da Recorrente

Nos autos da ação ordinária, a Recorrente atuou como terceira interessada, com o fim de solicitar autorização para efetuar o depósito dos valores em discussão.

Importante destacar que, antes de sua intervenção no citado feito a Recorrente impetrou mandado de segurança, com o objetivo precípuo de afastar o comando da sentença que concedeu a segurança às concessionárias. Subsidiariamente, requereu que fosse autorizado o depósito da exação questionada.

Em resumo, ainda que a Recorrente tivesse responsabilidade resguardada pela decisão/sentença proferidas na ação ordinária, suas intervenções judiciais sempre revelaram medida de cautela, seja para afastar o comando da sentença, que lhe impunha uma obrigação de não fazer (não reter o tributo questionado), seja para efetuar o depósito do *quantum* em discussão.

4.1 Da Síntese Conclusiva elaborada pela Fiat

A partir da análise da relação processual da Recorrente em cada uma das 4 (quatro) ações ordinárias ajuizadas pelas concessionárias, bem como o objeto dos mandados de segurança por ela impetrados, é possível extrair as seguintes conclusões:

a) a Recorrente jamais se beneficiou das decisões obtidas pelas concessionárias de veículos. É dizer, em momento algum ela foi favorecida pelas liminares e sentenças que afastaram o regime monofásico de recolhimento do PIS e da COFINS;

b) a confirmar esta assertiva, verifica-se que em todos os casos a Recorrente jamais quedou-se inerte, não obstante o fato de estas mesmas decisões terem afastado, expressamente, sua responsabilidade pelo crédito tributário que se estava a discutir;

c) neste sentido, aliás, as condutas adotadas pela Recorrente sempre tiveram o objetivo de cassar estas decisões, ou, quando menos, neutralizar seus efeitos, mediante o depósito dos valores questionados. Por precaução, a todo momento, a Recorrente buscou resguardar os efeitos de mora, caso os provimentos liminares obtidos pelas concessionárias viessem a ser cassados;

d) por fim, uma última constatação que, apesar de soar óbvia, merece ser destacada: a Recorrente e as concessionárias sempre tiveram interesses antagônicos em relação a estes feitos: se para estas, era vantajoso conseguir o desconto equivalente a 5,13% sobre o valor das notas, a título de PIS/COFINS; para aquela, tal não trazia qualquer vantagem; pelo contrário: além de (i) impor uma nova sistemática de apuração e recolhimento dos tributos, e (ii) acarretar-lhe uma série de entraves de ordem operacional, a quebra do regime monofásico ainda (iii) gerou desconforto perante as demais concessionárias que integravam sua rede de distribuição, em virtude da concorrência desleal (preços diferenciados).

Enfim, a Recorrente fez tudo que estava ao seu alcance para garantir a preservação de seus direitos, sempre se pautando pela boa fé e pelos contornos impostos pela

legislação de regência, especialmente as disposições da **Lei Ferrari** (art. 16 da Lei nº 6.729, de 1979), que disciplina a concessão comercial entre fabricantes e distribuidores de veículos automotores. Conforme já adiantado, segundo este diploma, é vedado ao concedente (a Recorrente, no caso) a prática de atos tendentes a interferir na gestão dos negócios do concessionário, que possui total liberdade para a gerência de seus empreendimentos, não podendo ser submetido a uma relação de subordinação por parte das concedentes, seja ela de cunho econômico, jurídico ou administrativo. Confirma-se a redação do dispositivo legal pertinente (art. 16, inc. I):

Art. - 16. A concessão compreende ainda o resguardo de integridade da marca e dos interesses coletivos do concedente e da rede de distribuição, ficando vedadas:

I- prática de atos pelos quais o concedente vincule o concessionário a condição de subordinação econômica, jurídica ou administrativa ou estabeleça interferência na gestão de seus negócios;

Vale dizer, portanto, que a decisão a respeito do ajuizamento das ações ordinárias pelas concessionárias, com o fito de questionar o regime monofásico, estava completamente fora da alçada da Recorrente, que não poderia intervir neste ato por expressa determinação legal.

Lado outro, a Recorrente certamente fez uso de todos os meios lícitos que estavam à sua disposição, não sendo justo que, neste momento, tenha que arcar com um ônus tributário que não deu causa a que foi expressamente afastado pelo Judiciário. Pelo contrário, apenas observou a determinação judicial, o que, por razões lógicas, não pode causar-lhe tamanho dano.

5. Das Informações prestadas pelas CONCESSIONÁRIAS

Conforme consta do resultado da Resolução nº 3202-000.172 (Relatório de Diligência Fiscal - fls. 1.950/1.963), houve a necessidade de diligenciar junto as diversas concessionárias tratadas neste processo e o mesmo teve que ser encaminhado à diversas DRF de circunscrição das mesmas.

A todas as Concessionárias, forma indagadas a responderem os quesitos abaixo, considerando as respectivas ações Judiciais propostas:

1- Se em razão das decisões emanadas nos autos da ação ordinária nº (...), houve a partir de janeiro/2005, apuração de PIS e Cofins nas operações de veículos zero- quilômetro com base na diferença entre o valor do de alienação do veículo ao consumidor e valor repassado as montadoras, na forma das Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003;

2- Tendo havido apuração na forma do item 1, destacar mês a mês a partir dos Dacons apresentados, em coluna própria, os componentes relativos a apuração do PIS e da Cofins decorrentes da ação judicial em comento, e

3- Tendo em vista a desistência da presente ação pelo contribuinte, informar se houve, de alguma forma, recolhimento de PIS e Cofins ao fim da citada ação."

Consta à fl. 1.960, que a Derat - SP intimou, a **CMJ Comércio de Veículos Ltda**, às fls. 1.240 do citado processo, através do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a apresentar os seguintes documentos e esclarecimentos (...):

Em resposta, ao Termo de Intimação Fiscal nº 01, a CMJ, às fls. 1249/1.250 informou:

"Item 1- Nas operações de veículos zero quilômetros não houve apuração de PIS e Cofins com base na diferença do valor de alienação do veículo ao consumidor e o valor repassado às montadoras, na forma das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; Item 2- Não aplicável;

Item 3- Não houve, de nenhuma forma, recolhimento de PIS e Cofins da citada ação."

A Derat - SP emitiu o TIF nº 02/2014 para a **GPV Veículos e Peças Ltda/Paulo Gaspar Lemos**, conforme fls. 1242 e 1243, no qual são solicitadas as seguintes informações:

Entretanto, a correspondência foi devolvida com a informação de mudou-se, conforme fls. 1.245/1.246 do presente processo. A Derat - SP juntou, às fls. 1.251/1.253 do processo, extratos de recolhimentos, a título de PIS e Cofins de 2007, entretanto não pertencentes ao período fiscalizado.

Houve encaminhamento do processo à DRF de Santo André (SP) para complementação da diligência, conforme despacho de fls. 1.254.

A Delegacia da Receita Federal de Santo André, em cumprimento às determinações da já citada Resolução CARF, enviou o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 188/2014 para a concessionária **Fiat Itavema Itália Veículos e Máquinas Ltda**, conforme cópia a seguir (...).

Em 02/09/2014 a Itavema apresentou termo de resposta à intimação nº 188/2014, conforme destacado abaixo:

"Diante dos questionamentos acima, a contribuinte esclarece que no que tange ao ITEM 1, nas operações de venda de veículos zero quilômetros não houve apuração de PIS e COFINS com base na diferença do valor, de alienação do veículo ao consumidor e o valor repassado às montadoras, na forma das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, no que tange ao ITEM 3, informa a empresa ora petionária que no curso da ação (Processo nº 2004.61.00.023310-4) foi realizado depósito judicial pela montadora Fiat no que se refere ao PIS/COFINS monofásico objeto da discussão."

Às folhas 1.842 deste processo encontra-se a intimação fiscal nº 126/2014 para que a **Itavema Rio Veículos e Peças Ltda**, apresente as seguintes informações:

A resposta à intimação nº 126/2014 encontra-se às fls. 1844 e 1845, com a seguinte declaração:

"Diante dos questionamentos acima, a contribuinte esclarece que no que tange ao ITEM 1, nas operações de venda de veículos zero quilômetros não houve apuração de PIS e COFINS com base na diferença do valor de alienação do veículo ao consumidor e o valor repassado às montadoras, na forma das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003..

- Em conformidade com a resposta dada no ITEM 1 a pergunta ITEM 2 resta prejudicada.

Por fim, no que tange ao ITEM 3, informa a empresa ora petionária que no curso da ação (Processo nº 2004.61.00.023310-4) foi realizado depósito judicial pela montadora Fiat no que se refere ao PIS/CÓFINS monofásico objeto da discussão."

Às fls. 1.865 do presente processo, encontra-se o Termo de Intimação Fiscal (TIF) nº 31/2014, com as seguintes exigências à **DHJ Comércio de Veículos Ltda.**:

"A intimada não foi cientificada da intimação fiscal por não estar mais funcionando no local indicado, conforme informação fiscal de fls. 1868.

Tentou-se, ainda, localizar a DHJ Comércio de Veículos em São Paulo, conforme Termos de Intimação Fiscal nº 945/2015 (fls. 1876), nº 947/2015 (fls. 1877) e nº 948/2015 (fls. 1878).

Às fls. 1.894 deste processo administrativo encontra-se o Termo de Intimação Fiscal encaminhado a concessionária **Fiat Roma Automóveis e Serviços Ltda**, com as seguintes exigências:

A resposta à intimação de fls. 1.894, encontra-se às fls. 1.896 deste processo nos seguintes termos:

"Diante dos questionamentos acima, a contribuinte esclarece que no que tange ao ITEM 1, nas operações de veículo zero-quilômetro não houve apuração de PIS e Cofins com base na diferença do valor de alienação do veículo ao consumidor e o valor repassado às montadoras, na forma das leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

"(...) Por fim, no que tange ao ITEM 2, informa a empresa, ora petionária que ho curso da ação (processo nº 2004.38.00.036106-0) foi realizado depósito judicial pela montadora Fiat no que confere ao PIS/COFINS monofásico objeto de discussão."

6. Da conclusão da Diligência realizada pelo Fisco

Em seu relatório, o Fisco desta forma conclui a diligência: "Esta fiscalização, no cumprimento da diligência proposta pelo Carf, após análise dos documentos apresentados pela FCA Fiat e suas concessionárias, conclui que inexistiu alteração de valores lançados ou entendimento quanto ao contribuinte das contribuições para o PIS e a COFINS monofásicos, sendo corretos os valores mantidos pelo julgamento da Delegacia de Julgamento".

7. Do Regime de Tributação para os Fabricantes de Veículos

Na Constituição Federal, nota-se que a instituição da não-cumulatividade foi ratificada pelo §12 do art. 195, acrescido pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, publicada no Diário Oficial da União de 31.12.2003. Tal dispositivo permite ao legislador ordinário definir os setores de atividade econômica para os quais serão não-cumulativas as contribuições de seguridade social incidentes sobre a receita bruta ou o faturamento e as incidentes nas importações.

Já no §4º do art. 149 da CF, acrescido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, determina que a Lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. Tal dispositivo permite ao legislador ordinário definir em que hipóteses a tributação será "concentrada" em uma só etapa da cadeia produção-consumo (tributação monofásica). O dispositivo é relevante para as contribuições que tenham por base econômica o consumo (como é o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta). Ele permite ao legislador, ao invés de tributar todas as etapas do ciclo produção-consumo (tributação plurifásica), concentrar toda a tributação em uma determinada etapa (ou produção, ou atacado, ou varejo - tributação monofásica).

Conclui-se que tais dispositivos constitucionais permitem ao legislador racionalizar a tributação que pode, considerando as características do produto, concentrar a tributação em uma determinada etapa da cadeia de produção-consumo (tributação monofásica)

ou distribuir a tributação ao longo da cadeia de produção-consumo (tributação plurifásica), independente de o tributo ser cumulativo ou não-cumulativo. Na verdade, por determinação constitucional, o desenho jurídico da não-cumulatividade e da tributação monofásica para as contribuições ficou ao encargo do legislador ordinário.

No plano infraconstitucional, a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 10.637, de 2002. No mesmo plano, a incidência não-cumulativa da COFINS foi introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 10.833, de 2003. Em ambos os casos, a tributação na forma cumulativa foi mantida para algumas situações, de forma que os dois sistemas de tributação (cumulativo e não-cumulativo) passaram a conviver, tanto no caso da Contribuição para o PIS/Pasep, como no caso da COFINS.

No caso sob exame, como bem registra o acórdão recorrido, foi apurada a falta/insuficiência de recolhimento de PIS e COFINS nas modalidades de incidência monofásica, para fatos geradores de janeiro a dezembro de 2005, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de veículos automotivos novos, nos termos da citada Lei nº 10.485, de 2002. Repisa-se que o período de apuração de janeiro/2005 encontra-se extinto, nos termos do art. 156, VII, do CTN (pela decadência).

Não resta dúvida, portanto, que o legislador ordinário fez a opção em tributar pelo PIS e pela COFINS (incidência monofásica) a **receita bruta dos fabricantes** e importadores de **veículos novos**, exonerando os comerciantes atacadistas e varejistas do recolhimento destas contribuições ao fazer incidir alíquota zero sob as receitas decorrentes da venda desses produtos.

8. Da Legitimidade Passiva por parte da FCA FIAT

Aduz a Recorrente em sua defesa, com base quase que exclusivamente, no argumento de que "seria parte ilegítima para figurar no pólo passivo do lançamento tributário", considerando que se viu impedida de fazer o recolhimento do tributo por força de ordem judicial que não deu causa. "(...) *Portanto, no caso específico destas concessionárias que ingressaram em juízo, o panorama que se instaurou foi o seguinte: o Poder Judiciário acabou por criar um novo mecanismo de apuração e recolhimento do PIS/PASEP e da COFINS para os comerciantes varejistas, relativamente à recita bruta auferida com a venda de veículos automotores novos. Nestas hipóteses, a norma individual: (a) afastou o regime monofásico para que entrasse em seu lugar o regime não-cumulativo, alterando, dessa forma, a sujeição passiva prevista na lei, as alíquotas, a forma de apuração e todos os demais elementos da norma tributária de imposição; (b) permitiu que as concessionárias compensassem os valores que foram indevidamente "retidos" pela Recorrente sob a vigência da Lei nº 10.865/04 (como SE houvesse algum tipo de "retenção" no regime monofásico); e (c) determinou que a Recorrente se abstinhasse (obrigação de "não-fazer") de proceder à "retenção" e ao "recolhimento" do percentual "estimado" de 5,13% sobre o faturamento do veículo zero-quilômetro, bem como se abstinhasse de repassá-lo, no preço, às concessionárias*".

Repisa que mesmo não compondo os pólos da relação processual que se formou entre as concessionárias e a Fazenda Federal, teve que suportar os mandamentos (obrigações de "não fazer") oriundos do Poder Judiciário. No entanto - e é aqui que surge um dado de relevância ignorada pelo Fisco, quando da autuação objeto do presente recurso -, este mesmo Poder Judiciário, em cada uma das demandas, afastou toda e qualquer responsabilidade da Recorrente perante a Administração Tributária, decorrente do cumprimento das aludidas

ordens judiciais. Cita o seguinte excerto, "... por conseqüência, deverá a montadora abster-se de recolher o percentual de 5,13% sobre o valor do veículo repassado à impetrante, ficando ela, montadora, exonerada de qualquer responsabilidade perante o Fisco por força do cumprimento desta decisão judicial" (Ação Ordinária nº 2004.61.00.034221-5).

Afirma que afastada a sua responsabilidade, e obrigada ao cumprimento da Ordem judicial sob pena de incorrer em ilícito penal (crime de desobediência), a Recorrente, durante certo período de tempo, recolheu as contribuições sociais com a alíquota de 6,47% (= 11,6% - 5,13%, ou seja, carga tributária instituída pela Lei nº 10.865/04 subtraída da carga tributária que "caberia" às concessionárias). Nesse ponto, cabe ressaltar que a Recorrente, assim como a União Federal, sofreu com os efeitos das decisões judiciais que autorizaram o afastamento do regime monofásico, já que isso gerou desconforto perante o restante da rede de concessionárias em virtude da concorrência desleal (preços diferenciados).

Posteriormente, a Recorrente interveio, em cada ação judicial - sem assumir a qualidade de "parte processual" - e obteve autorização para proceder ao depósito judicial da quantia envolvida no litígio (5,13%). Foi dessa situação que adveio o Auto de Infração ora discutido, que se refere ao exercício de 2005.

Alega a Recorrente em seu recurso que "(...) Com o intuito de cobrar "de alguém" os citados 5,13%, o Fisco Federal autuou a Recorrente para": (i) em relação ao primeiro período citado, isto é, ao período em que a Recorrente se absteve de recolher e de repassar o equivalente a 5,13% sobre o valor do veículo zero-quilômetro faturado contra as concessionárias, exigiu esses valores, além dos consectários legais cabíveis; e (ii) quanto ao período em que foram realizados os depósitos judiciais, limitou-se a lançar a diferença decorrente da divergência da base de cálculo por ele considerada e a base de cálculo utilizada pela Recorrente para a realização dos mencionados depósitos.

Por fim, argumenta que "(...) no estrito cumprimento de ordens judiciais expedidas em ações das quais nunca fez parte, estava proibida e impedida de realizar determinada conduta (prescrita na Lei nº 10.485/02 e na Lei nº 10.865/04). Mesmo diante disso, foi chamada pelo Fisco para responder, com o seu patrimônio, por aquilo a que nunca deu causa".

Em fim, sintetiza as suas razões, afirmando que a sua responsabilização ofende as regras tributárias e processuais aplicáveis, o entendimento da RFB manifestado em normas complementares e a decisão do STJ apresentada, e conclui ser parte ilegítima para responder pelos créditos tributários exigidos nos Autos de Infração.

Por outro giro, contrários a tais argumentos, pode ser verificado na decisão *a quo* (DRJ em Belo Horizonte - MG), que o lançamento está correto, sustentado pelos seguintes motivos (resumo): entendeu, pela legitimidade da Recorrente para figurar no pólo passivo da obrigação tributária em análise, sob dois fundamentos centrais: (a) a impossibilidade de decisões judiciais alterarem a chamada "relação jurídico-tributária" e (b) ausência de vinculação, da Delegacia de Julgamento, às manifestações administrativas e do STJ, a respeito da matéria.

Na sequência, destaca-se os seguintes trechos extraídos do acórdão, abaixo reproduzidos:

"(...) À medida que o impugnante desenvolve atividade de fabricação de automóveis (contrato social - fl. 99), ostenta a qualidade de contribuinte de direito, nos termos das Leis nºs 10.637, de 2002, 10.833, de 2003 e 10.485, de 2002, alterada pela Lei nº 10.865, de 2004, porquanto o contribuinte de fato será aquele que suportar, ao final da cadeia produtiva, o custo do tributo inserido

no preço, ou, se destinatário final, o consumidor (cf. TRF 5a Região - AMS nº 86994/AL - processo nº 200380000058653 - Rel. Des. Federal Francisco Cavalcanti - DJU de 20/10/2004-p. 952/970).

*Assim, não ostentando quer a qualidade de contribuintes de direito, quer a qualidade de contribuintes de fato, **resta a impossibilidade jurídica de constituição do crédito tributário nas concessionárias**, uma vez que estas não detêm a qualidade de sujeitos passivos do tributo" (fl. 1.021 - sem destaque no original).*

E prossegue, no que concerne ao art. 811 do CPC (antigo), sustentando que *"(...) A interpretação do artigo 811 do CPC, em situações como a que ora se analisa, conduziria, quando muito, ao reconhecimento de uma responsabilidade solidária entre as fabricantes de veículos (estas teriam sua responsabilidade calcada em norma tributária que lhes atribui a qualidade de contribuinte de direito) e as concessionárias (estas com responsabilidade calcada no artigo 811 do CPC).*

Já em uma relação jurídico-tributária, afeta ao âmbito do direito tributário, de natureza jurídica pública, não se mostra possível admitir para os citados artigos do CPC interpretação da responsabilidade - agora não mais civil, mas tributária - da forma excludente acima mencionada. Isso porque as regras do CPC possuem, obviamente, natureza processual, instrumental, não tendo o condão de afastar ou modificar prescrições adstritas ao direito material tributário (...).

(...) Assim, no âmbito do direito material tributário, como já dito, o máximo a ser admitido com fulcro no art. 811 do CPC seria uma responsabilidade solidária do terceiro não-contribuinte de direito da Cofins e do PIS que, amparado por uma medida de caráter precário, provisório, como são as liminares e antecipações de tutela, tivesse obstado o dever de cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte de direito" (fls. 1.022/1.023)".

E, sobre essa relação jurídico tributária, deixa consignado no Acórdão que *"(...) Assim, não obstante proferidas decisões judiciais impedindo o impugnante de efetuar o recolhimento da Cofins e do PIS, tal circunstância não tem o condão de excluir sua qualidade de contribuinte de direito do tributo, nem de excluir o direito de a União, enquanto sujeito ativo, proceder a seu lançamento e cobrança. Isso porque as decisões judiciais não modificam a qualidade e a responsabilidade dos sujeitos passivos envolvidos na relação tributária, em especial pelo caráter de provisoriedade de que se revestem os provimentos liminares" (fl. 1.023).*

Quanto as decisões proferidas pelo STJ citadas na impugnação, analisou da seguinte forma, *"(...) Sobre o precedente do STJ trazido pelo contribuinte, acerca do regime de substituição tributária do ICMS, esclareça-se que as decisões judiciais são vinculantes para a Administração Tributária Federal somente nas hipóteses especificadas pelo Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. O que não é o caso da jurisprudência citada, a qual, dessa forma, não possui força no sentido de vincular a autoridade julgadora administrativa" (fls. 1.023/1.024).*

Em relação ao posicionamento da RFB, exemplificado nas normas complementares citadas pela Recorrente (art. 100 do CTN), como a Instrução Normativa nº 104/2000, o Parecer COSIT nº 01/2002 e algumas Soluções de Consulta sobre a matéria, a DRJ escorou-se no argumento de sua não-vinculação a elas (as quais adoto como fundamentos, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99), uma vez que a IN e ao Parecer, por cuidarem de tributo diverso (o IRRF), e às Soluções de Consulta, por não terem sido respondidas diretamente à Recorrente. Trechos abaixo reproduzidos das fls. 1.024/1.025.

"(...) Ressalte-se que não há notícia de formulação de consulta pelo impugnante especificamente sobre a situação tratada nos autos do presente processo, ou seja, acerca de sua responsabilidade pelo adimplemento do crédito tributário no caso de ação judicial interposta por concessionária da sua rede de distribuição de veículos.

Já a IN SRF nº 104, de 16 de novembro de 2002, e o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 25 de setembro de 2002, que vinculam o julgador administrativo, nos termos do art. 7º da Portaria MF nº 341, de 2011, tratam, respectivamente, da retenção e recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, e da retenção na fonte do Imposto de Renda Retido na Fonte. Situações distintas, como se viu acima, do recolhimento do PIS e da Cofins no regime monofásico instituído pela lei para a venda de veículos novos.

"(...) Observe-se que há, no caso de retenção na fonte, a distinção clara entre o contribuinte e o responsável tributário. No caso do regime monofásico, existe apenas o contribuinte de direito eleito pela lei (no presente caso, o fabricante ou importador de automóveis), que responde exclusivamente pelo recolhimento do tributo, não lhe aproveitando, pois, os citados atos normativos".

Em tópico específico mais adiante, este assunto voltará a ser analisado.

9. Do regramento da sujeição passiva tributária

O art. 121 do CTN, definiu que o sujeito passivo poderia ser contribuinte ou responsável, nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, temos que o sujeito passivo de uma relação jurídica é aquele que tem o dever de satisfazer do direito do sujeito ativo da mesma relação. Nessa esteira, o art. 121 do CTN, definiu o sujeito passivo da relação jurídica tributária como sendo “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Em suma, será contribuinte o sujeito passivo que realize a ação (materialidade) da hipótese de incidência.

As contribuições para o PIS e a Cofins têm duas sistemáticas de apuração, a cumulativa e a não cumulativa. Não obstante isso, alguns produtos estão obrigados a uma modalidade diferenciada de cálculo denominada “incidência monofásica”.

Este regime se consubstancia na imputação da responsabilidade tributária **ao fabricante/importador** dos produtos mencionados (**no caso veículos**), de recolher o PIS e a COFINS à uma alíquota especial e majorada, de modo a estabelecer um ônus tributário incidente sobre toda a cadeia produtiva. Vale dizer, neste regime a carga tributária fica quase toda concentrada na fase inicial do ciclo produtivo.

O regime monofásico é "similar" à substituição tributária, uma vez que o ônus de toda a cadeia de comercialização é suportado pelo fabricante/importador, que aplica sobre a receita auferida na venda de tais produtos alíquotas maiores que as usuais. Por outro lado, ocorre a fixação de alíquota zero de PIS e para a COFINS sobre a receita auferida com a venda dos “produtos monofásicos” pelos demais participantes da cadeia produtiva (distribuidores, atacadistas e varejistas).

Vale dizer, todos os demais elos da cadeia produtiva dos produtos submetidos ao regime monofásico, à exceção do produtor ou importador (responsáveis pelo recolhimento do tributo à uma alíquota diferenciada maior) ficam desonerados do recolhimento do PIS e da

COFINS, porquanto sobre a receita por eles auferida aplica-se a alíquota zero. Em suma, a tributação é **concentrada** no produtor ou importador, razão pela qual esse tipo de exigência ficou conhecida como “incidência monofásica”.

Como já dito, o regime monofásico, também conhecido como tributação monofásica ou concentrada, consiste em mecanismo semelhante à substituição tributária, pois atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia de um produto ou serviço.

No caso sob análise, alega a Recorrente que as concessionárias de veículos que obtiveram decisões liminares favoráveis seriam os sujeitos passivos legítimos do presente auto de infração. Num exercício interpretativo, tenta fazer crer que a **legitimidade passiva** se deslocou para os chamados contribuintes de fato, por se tratar de tributo indireto.

Observa-se que na decisão recorrida, a DRJ consignou que não ostentando as concessionárias a qualidade de sujeito passivo da relação jurídico-tributária em questão, não teriam, sob a ótica da legitimação ordinária que vigora no processo civil (art. 6º do CPC), legitimidade para propor ações judiciais com a finalidade de ver afastado o recolhimento da COFINS e do PIS. A legitimidade seria apenas do sujeito passivo da obrigação tributária principal, definido no art. 121 do CTN como “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” ou seja, especificamente, a pessoa jurídica obrigada ao pagamento do PIS e da COFINS devido em decorrência do fato gerador - faturamento mensal proveniente da receita obtida pela **venda de veículos** (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, art. 1º).

Assim, não ostentando, quer a qualidade de contribuintes de direito, quer a qualidade de contribuintes de fato, resta a impossibilidade jurídica de constituição do crédito tributário nas concessionárias, uma vez que estas não detêm a qualidade de sujeitos passivos do tributo.

No entanto, a Recorrente reitera em seu recurso a questão do risco de “naufrágio do crédito tributário”, expressão de que se utilizou desde a peça impugnatória. Desde então, a Recorrente vem fazendo a advertência de que a preservação da cobrança contra si poderá levar à caducidade dos créditos tributários ora exigidos. Não apenas pela consumação da decadência, mas igualmente pela prescrição do direito da Fazenda Nacional de executar esses valores, dos sujeitos passivos legítimos (corretos), nos próprios processos judiciais intentados pelas concessionárias. Com efeito, o erro de foco, que aqui se percebe, poderá fazer com que o erário público deixe de recolher quantia de relevantíssima monta.

Pois bem. Verifica-se na lei que instituiu a incidência monofásica do PIS e da COFINS sobre veículos e autopeças, nela constatamos que somente podem figurar no pólo passivo dessa relação jurídica tributária “**as pessoas jurídicas fabricantes** e as importadoras de máquinas e **veículos**”, na condição de contribuintes, e não de substitutos.

Neste diapasão, mais uma vez peço licença para adotar as considerações muito bem elaboradas pela PGFN em suas contrarrazões, asseverando que “(...) repisa-se que conforme esse regime de tributação de natureza monofásica, opta-se pela incidência do PIS e da COFINS em apenas uma etapa da cadeia plurifásica de receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, sendo que isso ocorre na primeira etapa, em que figuram como contribuintes os fabricantes e importadores de veículos novos.

Por conseguinte, em relação às demais etapas da cadeia plurifásica, como não poderia ser diferente, em se tratando de regime de tributação de natureza monofásica, não se verificam as incidências do PIS e da COFINS, por força das alíquotas zero.

Admitir a aplicação da solidariedade do art. 124, I, do CTN de forma tão larga como apontado pela Recorrente implicaria no menoscabo das garantias constitucionais do contribuinte, permitindo a tributação inclusive por analogia. Se o que vale é o interesse econômico da situação, imagine-se que, numa cadeia produtivo-mercantil, o Fisco poderia escolher qualquer pessoa da cadeia para cobrar os tributos devidos em qualquer das operações dessa cadeia, pois evidente o interesse nos fatos geradores que ocorrem durante a mesma (repercussão tributária).

Ora, os adquirentes dessas mercadorias da FIAT (as Concessionárias, autores das ações judiciais) não são nem fabricantes e nem importadoras das mesmas. Não integram a relação jurídico tributária, seja como contribuintes, seja como responsáveis. Estes apenas participam da operação de comercialização das mercadorias como adquirentes. Estender a eles a sujeição passiva tributária por serem (se é que são) meros "contribuintes" de fato implicaria numa tributação por analogia.

Tal forma de pensar é inconcebível e inconstitucional, pois extrapola e destrói qualquer moldura que a RMI (Regra Matriz) do PIS e da COFINS possa ter, tributando por analogia, ao arrepio do art. 108, §1º do CTN".

10. Do lançamento de Ofício x Suspensão e aplicação da IN SRF nº 104/00

Informa a Recorrente que afastada a sua responsabilidade, e obrigada ao cumprimento da ordem judicial sob pena de incorrer em ilícito penal, durante certo período de tempo, recolheu as contribuições sociais com a alíquota de **6,74%** (= 11,6% - 5,13%, ou seja, a carga tributária instituída pela Lei nº 10.865/04 subtraída da carga tributária que "caberia" às concessionárias). Posteriormente, a Recorrente interveio, por cautela, em cada ação judicial - sem assumir a qualidade de "parte processual" - e obteve autorização para proceder ao depósito judicial da quantia envolvida no litígio (5,13%).

No entanto, verificada a queda das decisões judiciais, houve automaticamente uma mudança da relação jurídica tributária (já existente), devendo a Recorrente (contribuinte) ter formalizado o crédito (já que se está diante de tributo sujeito a lançamento por homologação) e realizado o recolhimento dos tributos no prazo legal nos termos do art. 63, §2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Tendo em vista a ausência dessas iniciativas, houve a necessidade de, o Fisco, formalizar o crédito tributário por meio de lançamento de ofício em face do único e possível sujeito passivo, qual seja, a FCA FIAT.

Nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, tendo ocorrido o fato gerador com a comercialização de veículos e não estando mais vigente ordem judicial que impeça a cobrança do PIS e da COFINS, na qualidade de contribuinte de direito (art. 1º, da Lei nº 10.485/02), cabe ao interessado responder pelas dívidas relativas às contribuições que deixaram de ser recolhidas.

Ao autuar, no entanto, a Fiscalização fez uma diferenciação: naqueles casos em que, no momento da autuação, a antecipação de tutela ainda vigia, exigiu apenas o tributo (autuou para prevenir a decadência); já naqueles outros casos, em que a tutela antecipada, por

ocasião da lavratura do auto, já não mais vigorava, a Fiscalização lançou tributo acrescido dos consectários, conforme demonstrativos de fls. 1.028/1.031.

A empresa FIAT alega em seu recurso que "(...) em vista das razões alinhadas ao longo do Recurso Voluntário, restou evidente que a responsabilização da Recorrente pelo crédito tributário ofende, a um só tempo o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com base na Instrução Normativa nº 104/002 e do Parecer COSIT nº 01/02, além de uma série de Soluções de Consulta sobre a matéria", pode-se afirmar que, para o Fisco, quando houver a cassação de medida judicial que tenha impedido o recolhimento do tributo pelo sujeito passivo legal, em virtude de provimentos obtidos em ações nas quais não compõem os pólos, a responsabilidade pelo adimplemento caberá ao autor da medida, bem como o posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal nos termos, por exemplo, do voto condutor do acórdão proferido no julgamento do RESP nº 767.928. "(...) em nosso sistema, o risco de reposição do status quo ante, em face do cumprimento de liminares ou sentenças posteriormente modificadas, revogadas ou anuladas, é parte que re-quer e que se beneficia da medida".

Sobre essa matéria, observa-se a manifestação nos autos da Procuradoria da Fazenda Nacional, a qual me filio e reproduzo os trechos abaixo:

"(...) Nos termos do parecer do Eminentíssimo ex-Ministro do STF Otávio Gallotti, quer o contribuinte fazer aplicar, erroneamente, a IN SRF nº 104 ao caso concreto. O referido Ato normativo, em seu art. 1º, consigna que:

Art. 1º Salvo disposição em contrário expressa em lei, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e o recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, o pagamento do débito deverá ser efetuado pelo próprio contribuinte.

Essa hipótese é em tudo diversa da do caso em tela. Primeiramente, apenas se aplica ao caso de responsável tributário, ou seja, conforme vimos, aquele que se encontra por determinação legal na sujeição passiva tributária, sem contudo ter realizado a hipótese de incidência tributária: o fato signo presuntivo de riqueza é de outro, não do responsável.

É o caso do imposto de renda retido na fonte. Nesta hipótese há uma situação evidente e clara de substituição tributária (repercussão jurídica do tributo) na modalidade retenção. O substituído (em tese contribuinte) não é, inicialmente, sujeito passivo da relação jurídica, apesar de realizar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos: a renda é do substituído, porém a obrigação de recolhimento (sujeição passiva) é do substituto tributário, ao qual a lei garante a repercussão jurídica, isto é, a retenção do valor do tributo a ser recolhido.

Veja-se: o substituto não realizou a hipótese de incidência, portanto não teve sua capacidade contributiva aferida pela incidência tributária.

Por isso, em face dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proibição do confisco, a substituição tributária apenas será válida se garantir ao substituto o direito de reaver do substituído o valor recolhido. Em razão disso é que se aplica o art. 1º da IN SRF nº 104/2000 às hipóteses em que haja cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e recolhimento do tributo pelo responsável tributário. Salvo disposição contrária de lei (que seria de constitucionalidade duvidosa), nesta hipótese, a responsabilidade do contribuinte (substituído) é subsidiária à do responsável tributário: o tributo torna-se exigível do contribuinte, quem de fato teve sua capacidade contributiva mensurada pela RMI".

Ora, pelas mesmas razões, é inadmissível, nem mesmo por analogia, a aplicação do Parecer Normativo nº 1, de 24 de setembro de 2002, que diz respeito a tradicional hipótese de retenção de imposto de renda na fonte, onde o beneficiário do rendimento é o contribuinte, posto que se qualifica como a pessoa que aufera a disponibilidade da renda, e a fonte pagadora, o responsável, inclusive no que concerne à responsabilidade tributária no caso de não retenção do imposto por força de decisão judicial.

Portanto, a IN SRF nº 104, de 2002, e o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2002, tratam, respectivamente, da retenção e recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela RFB, e da retenção na fonte do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). Situações distintas, como se viu acima, do recolhimento do PIS e da COFINS no regime monofásico instituído pela lei para a venda de veículos novos. Ressalta-se ainda sobre esse tema, que o mesmo encontra-se muito bem fundamentado na decisão da DRJ, já reproduzidos em tópico anterior (fls. 1.024/1.025).

Sobre os precedentes do STF e do STJ trazido pela Recorrente, esclareça-se que as decisões judiciais são vinculantes para este Tribunal Administrativo (CARF), **somente** nas hipóteses especificadas no Regimento Interno (RICARF). O próprio CARF tem regramento nesse sentido, uma vez que o art. 62, II, da Portaria MF nº 343, de 2015, prevê que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

11. Da inaplicabilidade do artigo 811, do CPC

Verifica-se que no principal argumento da defesa, sustenta que a sua responsabilização ofende as regras tributárias e processuais aplicáveis do art. 151 do CTN e os arts. 472, 475-O e 811 do CPC, que retira do contribuinte de direito a responsabilidade pelo pagamento do tributo e a transfere ao contribuinte de fato, "situação que teria sido corroborada pela Administração Tributária, com base na Instrução Normativa nº 104/002 e do Parecer COSIT nº 01/02, além de uma série de Soluções de Consulta sobre a matéria".

Afirma que o disposto no art. 151 do CTN, dispositivo que arrola as causas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, parte da premissa de que a suspensão somente poderá beneficiar quem a requereu. Com efeito, no caso em tela, não há uma suspensão de exigibilidade do crédito tributário para a Recorrente, mas sim para as concessionárias, o que significa que são elas que deverão restaurar a situação ao seu estado anterior, caso caia a causa suspensiva.

Por outro lado, o Fisco entende que com a revogação das ações propostas, as coisas retornaram ao *status quo* anterior, como se a ação judicial jamais houvesse existido, passando o imposto a ser exigível do contribuinte de direito no período em que seu destaque esteve vedado por aquele provimento judicial.

Também não há como concordar com a tese da recorrente quanto aos efeitos do art. 811 do CPC, pois o referido dispositivo legal estabelece uma hipótese de responsabilidade processual objetiva e em momento algum retira do contribuinte de direito a condição de sujeito passivo direto da obrigação tributária.

Com relação a essa matéria, subscrevo alguns trechos (com as adaptações necessárias ao presente caso) das considerações tecidas no Acórdão nº 3403-003.538, de 24/02/2015, de lavra do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, que peço licença para adotá-las

como razões de decidir, com forte no §1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto:

"Neste ponto, não há como concordar com a tese da recorrente e tampouco com a interpretação da Administração Tributária quanto aos efeitos do art. 811 do CPC, pois o referido dispositivo legal estabelece uma hipótese de responsabilidade processual objetiva e em momento algum retira do contribuinte de direito a condição de sujeito passivo direto da obrigação tributária.

O STJ já fixou a interpretação a ser dada ao referido dispositivo legal, conforme ementas a seguir transcritas:

(...)

5. O art. 811 do CPC trata de hipótese de responsabilidade processual objetiva do requerente da medida cautelar, derivada, por força de texto expresso de lei, do julgamento de improcedência do pedido deduzido na ação principal.

6. Para a satisfação de sua pretensão, basta que a parte lesada promova a liquidação dos danos imprescindível para identificação e quantificação do prejuízo, nos autos do próprio procedimento cautelar.

(...).

(RESP 1.327.056/PR, 24/09/2013, in:www.stj.jus.br/jurisprudencia)

(...)

2. Recurso especial interposto por Mozariém Gomes do Nascimento:

2.1. Os danos causados a partir da execução de tutela antecipada (assim também a tutela cautelar e a execução provisória) são disciplinados pelo sistema processual vigente à revelia da indagação acerca da culpa da parte, ou se esta agiu de má fé ou não. Basta a existência do dano decorrente da pretensão deduzida em juízo para que sejam aplicados os arts. 273, § 3º, 475-O, incisos I e II, e 811 do CPC. Cuida-se de responsabilidade objetiva, conforme apregoa, de forma remansosa, doutrina e jurisprudência.

2.2. A obrigação de indenizar o dano causado ao adversário, pela execução de tutela antecipada posteriormente revogada, é consequência natural da improcedência do pedido, decorrência ex lege da sentença e da inexistência do direito anteriormente acautelado, responsabilidade que independe de reconhecimento judicial prévio, ou de pedido do lesado na própria ação ou em ação autônoma ou, ainda, de reconvenção, bastando a liquidação dos danos nos próprios autos, conforme comando legal previsto nos arts. 475-O, inciso II, c/c art. 273, § 3º, do CPC. Precedentes. (...)

(RESP 1.101.262/DF, 25/09/2012, in:www.stj.jus.br/jurisprudencia)

Tratando-se de dispositivo legal que atribui responsabilidade processual objetiva ao contribuinte de fato, no caso, às Concessionárias da marca FIAT, o art. 811 do CPC não pode ser tomado como um dispositivo legal que altera a sujeição passiva tributária, como quer entender a Recorrente.

Em outras palavras: em que pese o fato de as Concessionárias da marca FIAT estarem obrigadas a indenizar o prejuízo causado à União pela execução provisória da tutela antecipada, tal fato não retira do contribuinte de direito, no caso a FCA FIAT, a condição de sujeito passivo direto das Contribuições para o PIS e COFINS".

A obrigação de indenizar prevista no art. 811 do CPC é autônoma e independente da obrigação tributária principal. A obrigação de indenizar do art. 811 do CPC vincula o contribuinte de fato à União. A obrigação tributária principal vincula o contribuinte de direito à União. São coisas completamente distintas e incomunicáveis. Ainda que o contribuinte de fato venha a indenizar a União pelo dano causado, persiste a obrigação tributária principal do contribuinte de direito.

E esta obrigação legal decorre do disposto no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, com a redação da Lei nº 10.865, de 2004.

E, não tendo a FCA FIAT tomado as providências legais que lhe competiam, sujeitou-se à exigência das Contribuições (PIS e COFINS) pela via do lançamento de ofício.

Portanto, o fato de o art. 811 do CPC determinar que o requerente da medida repare o prejuízo ao requerido, não decorre logicamente a conclusão de que o contribuinte de direito não pode ser alvo do lançamento de ofício.

Ele pode sim ser objeto da exigência das Contribuições, pois continua sendo o contribuinte de direito.

12. Conclusão

Ante ao todo exposto e com base nos elementos probatórios contidos nos autos, VOTO no sentido de conhecer dos Recursos, para no mérito, julgar IMPROCEDENTE os recursos de **Ofício e Voluntário**, restando, assim, legítima a constituição da exação em comento, estando escorreita a subsunção dos fatos à norma aplicada, mantendo-se, portanto, a decisão recorrida.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra.

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado para o voto vencedor relativo à exclusão da multa de ofício.

Acompanhei o ilustre relator, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, quanto à manutenção do lançamento dos tributos contra o contribuinte FCA por entender que o art. 142, parágrafo único, do CTN¹ constitui óbice intransponível a qualquer tentativa de inibir a atividade de fiscalização, ainda que o Meritíssimo Juiz tenha consignado nas tutelas provisórias que a FCA não seria responsabilizada pelo pagamento dos tributos.

E isso é assim porque o fato de a fiscalização ter constituído o crédito tributário por meio do lançamento de ofício, não implica a ocorrência de cobrança efetiva e imediata dos tributos, pelo menos em relação aos processos judiciais em andamento, uma vez que quanto a essa parcela do crédito tributário não existe a certeza jurídica, que é um dos requisitos legais para a execução do título judicial representativo da dívida. A cobrança do crédito tributário pendente de decisão judicial só poderá ser efetuada quando sobrevier o desfecho dos referidos processos e, mesmo assim, se tal desfecho for desfavorável às concessionárias. (a FCA nessas ações é terceiro afetado pela solução do litígio instaurado entre as concessionárias e a União).

Portanto, em relação aos processos judiciais em andamento, o lançamento de ofício contra o contribuinte de direito FCA não violou as normas individuais e concretas vertidas nas tutelas provisórias. E como em relação a essa parcela do crédito tributário não foi lançada a multa de ofício, não existe nenhum reparo a fazer no ato administrativo de lançamento.

Por outro lado, relativamente aos processos judiciais findos, seja naqueles com decisão desfavorável às concessionárias, seja naqueles em que não houve julgamento de mérito, em virtude de desistência das concessionárias, não há como prevalecer a exclusão da responsabilidade da FCA que constava das tutelas provisórias, pois com o término dos processos judiciais, as coisas retornaram ao *status quo ante*, não se podendo dar sobrevida àquelas tutelas provisórias para deixar de efetuar o lançamento contra o contribuinte eleito por disposição expressa de lei (no caso a FCA).

Portanto, foi correto o lançamento de ofício dos tributos contra a FCA, pois ela própria se considerou contribuinte, uma vez que em alguns casos conseguiu obter autorização do juízo para depositar o crédito tributário que deveria ter sido por ela recolhido, caso não tivesse sido compelida pelo juízo a afastar o regime monofásico para essas operações.

¹ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A minha divergência em relação ao voto do ilustre relator reside na manutenção da multa de ofício contra um contribuinte que não cometeu nenhuma infração à legislação tributária, como se passa a demonstrar.

É fato incontroverso nos autos que o contribuinte FCA foi compelido pelo Poder Judiciário a afastar o regime monofásico em relação às concessionárias que ajuizaram as ações judiciais mencionadas neste processo.

Assim, o contribuinte FCA deixou de recolher a parcela do crédito tributário relativo ao regime monofásico por imposição do Poder Judiciário e não porque simplesmente não desejava cumprir a lei. O contribuinte foi impedido pelo Poder Judiciário de cumprir a lei.

Ora, senhores Conselheiros, o art. 74, I, da Lei nº 9.430/96² na redação vigente na época dos fatos geradores penalizava uma conduta omissiva do contribuinte, que consistia em não recolher o tributo devido.

Não recolher o tributo previsto em lei, ou recolhê-lo em montante inferior ao devido, constitui uma infração à lei punível com uma multa que no caso de lançamento de ofício alcança o patamar de 75% do valor não recolhido.

Ora, mas no caso concreto não houve nenhuma infração à lei, pois foi o Poder Judiciário - guardião da mesma lei que o fisco alegou ter sido descumprida - quem disse que o contribuinte não deveria recolher a parcela referente ao regime monofásico.

Então é evidente que a FCA não praticou infração alguma, pois não tinha outra alternativa senão cumprir as tutelas antecipadas que determinaram que sua conduta fosse omissiva em relação ao recolhimento dos tributos pelo regime monofásico. E por esse singelo motivo, não poderia ela ter sofrido a inflição multa de ofício de 75% do tributo não recolhido.

Da mesma forma, ao contrário do entendimento de alguns, não é correto o enquadramento deste caso na disposição do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96³, pois esse dispositivo legal somente é aplicável ao autor da ação e não ao terceiro (FCA), que nunca foi favorecido pela interposição das medidas judiciais. A FCA só foi prejudicada pela interposição dessas ações, pois ela foi compelida pelas concessionárias a deixar de cumprir a lei.

Conclui-se, portanto, que a FCA também não violou o art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/96, pois ela não foi a autora das *"ações judiciais favorecidas com medidas liminares"*, ela foi o terceiro que sofreu as consequências impostas pelas tutelas antecipadas obtidas pelas concessionárias, essas sim os verdadeiros favorecidos pelas ações judiciais.

Conforme a declaração de voto que apresentei no Acórdão nº 3403-03.538, o afastamento da multa de ofício no caso concreto é de rigor, por aplicação analógica do art. 100, parágrafo único, do CTN⁴, uma vez que se esse dispositivo legal exonera o contribuinte da

² Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

³ § 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

⁴ Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

multa e dos juros de mora quando ele agiu de acordo com as normas complementares à legislação tributária.

Leciona Maria Helena Diniz⁵ :

"A analogia é, portanto, um método quase-lógico que descobre a norma implícita existente na ordem jurídica. É tão-somente um processo revelador de normas implícitas.

Requer a aplicação analógica que:

- 1) o caso sub judice não esteja previsto em norma jurídica;*
- 2) o caso não contemplado tenha com o previsto, pelo menos, uma relação de semelhança;*
- 3) o elemento de identidade entre eles não seja qualquer um, mas sim essencial, ou seja, deve haver verdadeira semelhança e a mesma razão entre ambos."*

Ora, no caso dos autos estão presentes os três requisitos autorizadores da aplicação analógica do art. 100, parágrafo único, do CTN, a saber: 1) a exclusão dos consectários do lançamento de ofício por observância de decisão judicial, não consta do rol do art. 100 do CTN. Se constasse não seria necessário recorrer à analogia, bastaria aplicar diretamente a disposição legal; 2) existe semelhança entre a conduta prevista na norma (agir conforme preceituam as normas complementares à legislação tributária) e a conduta não expressamente contemplada (agir conforme uma ordem judicial). E o elemento que denota essa semelhança reside no fato de que tanto as normas complementares, quanto as decisões judiciais são normas cogentes (de cumprimento obrigatório); e 3) a *ratio* que determina a exclusão da penalidade nos casos de observância das normas complementares é a mesma *ratio* que determina tal exclusão quando da observância de decisões judiciais, qual seja: **a inexistência de infração à lei**. O contribuinte que age conforme dispõem as normas complementares ou as decisões judiciais não pode ser acusado de cometer infração à legislação tributária, uma vez que essas normas são cogentes. O contribuinte não tem escolha, ele é obrigado a cumprir as normas complementares e as decisões judiciais.

Além da presença desses três requisitos necessários à aplicação analógica da lei, no caso concreto não existe nenhum dos impedimentos legais previstos no art. 108 do

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II a IV - omissis...

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

⁵ Curso de Direito Civil Brasileiro. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 10ª ed., 1994, pp.54/55.

CTN⁶, pois não se está dispensando o tributo devido, mas apenas e tão-somente os consectários do lançamento de ofício.

A exclusão da multa de ofício e dos juros de mora neste processo não é uma dádiva que está sendo concedida pelo colegiado ao contribuinte FCA, mas sim um direito desse contribuinte, pois o art. 108, *caput*, do CTN emprega o verbo "utilizar" conjugado no futuro do presente, o que significa que a aplicação analógica da lei tributária não é uma faculdade do operador do direito, mas sim um dever.

Com esses fundamentos, divirjo do ilustre relator na parte em que manteve os consectários do lançamento de ofício, e voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício e os juros de mora, com base na aplicação analógica do art. 100, parágrafo único, do CTN.

Antonio Carlos Atulim

⁶ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênia ao Ilustre Relator para divergir do seu voto exclusivamente a respeito do entendimento alinhavado quanto às razões do Recurso Voluntário do Contribuinte, aderindo à divergência inaugurada pelo Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, na ocasião do início do julgamento deste processo. Explico sucintamente as razões da minha divergência.

O art. 121 do Código Tributário Nacional definiu que o sujeito passivo poderia ser *contribuinte* ou *responsável*, nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O minucioso tratamento de nosso Código Tributário a esse respeito prossegue durante os artigos seguintes, passando ao trato específico da *responsabilidade tributária* a partir do art. 128, no qual traz disposição complementar àquela presente no art. 121, p.u., II, a título de disposição geral, *verbis*:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O tema é antigo na doutrina tributária como bem relata o saudoso Professor Alcides Jorge Costa (ICMS e Substituição Tributária *in* OLIVEIRA, Ricardo M. de; COSTA, Sérgio F. (org). **Diálogos Póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017, p.177-179), perpetuando-se entre a melhor doutrina o entendimento já consolidado na 1ª edição do *Schweizerisches Steuerrecht*, do mestre Ernst Blumenstein, onde sustentava que a razão da instituição da substituição tributária decorreria do fato do substituto poder dispor do substrato econômico do objeto do imposto. No Brasil, o artigo 128 vem corroborar a conceituação que há muito a doutrina adota, salientando o Professor Alcides, argutamente, que o substituto não será qualquer terceiro que o legislador escolha arbitrariamente, devendo ser terceiro que tenha relação com o fato gerador, e pontua:

*O que se deve entender por pessoa vinculada [ao fato gerador]?
A resposta só pode ser uma: é vinculada a pessoa que tem ligação com o fato gerador ou com o contribuinte (aqui entendido no sentido do art. 121 do CTN) que lhe permita algum tipo de controle do fato gerador e que lhe permita, como*

substituto, ver-se reembolsado do imposto que pago. (ob.cit., p.179)

Pois bem. A edição da Lei nº 10.485, de 2002, em seu artigo 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, estabeleceu a tributação da receita decorrente da venda dos veículos, nas alíquotas concentradas de 2% para o PIS e de 9,6% para a Cofins, estabelecendo as fabricantes e importadoras como sujeitos passivos das contribuições. Senão vejamos:

*“Art. 1º. As pessoas jurídicas **fabricantes e as importadoras de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, **às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento)**, respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)”* (grifou-se).

Como ressaltado pelo relator em seu voto, a cobrança do PIS e da COFINS em relação aos produtos especificados em lei é realizada mediante a técnica de arrecadação denominada **incidência monofásica**, ou, mais propriamente, **concentrada**, que consiste em aplicar alíquotas diferenciadas, mais elevadas, em pontos estratégicos da sua cadeia econômica e em desonerar os demais pontos.

A utilização da técnica de tributação "concentrada", estipulada aos fabricantes e importadores de veículos e autopeças, tem como corolário natural o disposto no §2º do art. 3º da mesma lei, que atribui a incidência de **alíquota zero** para a receita de venda dos mesmos veículos e de autopeças, quando apurada por comerciantes atacadistas e varejistas:

“Art. 3º (...)

*§2º - Ficam reduzidas a **0% (zero por cento)** as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à **receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista**, com a venda dos produtos de que trata:(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

I - o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Com a Instrução Normativa SRF nº 594/2005, a interpretação da Receita Federal para estes dispositivos restou clara em seu art. 14:

“Art. 14. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida nas operações de venda das máquinas e dos veículos, de que trata o inciso IX do art. 1º, aplicam-se as alíquotas de:

I - 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, para a venda efetuada por fabricante, por importador ou por empresa comercial atacadista de que trata o §5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001; e

II - 0% (zero por cento), no caso de venda efetuada por comerciante atacadista e varejista, exceto na venda efetuada por empresa comercial atacadista de que trata o §5º do art. 17 da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001.”

É preciso deixar claro, neste ponto, que a *tributação concentrada através da técnica de incidência monofásica* é distinta da *substituição tributária*. Enquanto esta consiste no deslocamento da sujeição passiva para uma pessoa que não aquela que realiza o fato gerador do tributo, a incidência monofásica pressupõe a combinação da aplicação de uma alíquota elevada em determinada etapa da cadeia de produção/circulação, e de alíquota zero para as demais ocorrências do fato gerador nas demais etapas.

Conquanto sejam técnicas distintas, a finalidade é exatamente a mesma: concentrar a cobrança e fiscalização do tributo em apenas um sujeito, para simplificar a atividade tributária do Estado, ao mesmo tempo que garante a arrecadação do tributo ou pelo menos o seu conteúdo econômico (haja vista que a incidência monofásica não impede a incidência do tributo, mas esvazia o seu conteúdo através de uma exoneração quantitativa) no ponto mais cômodo da cadeia.

Tanto as técnicas são análogas que se submetem à mesma regra do art. 128 do CTN, ao exigir que aquele sujeito escolhido para ser o substituto tributário ou para arcar com a carga tributária total da cadeia deverá ser vinculado ao fato gerador da obrigação, ou os fatos geradores que ocorrerem posteriormente. Daí a opção pelo fabricante ou o importador para concentração da tributação, visto que o mesmos podem facilmente repassar no preço da mercadoria a carga tributária com a qual arcaram, ressarcindo-se do custo sob sua responsabilidade, atendendo assim ao requisito de vinculação relativo à possibilidade de reembolso do tributo pago.

Esse ponto é enfrentado de forma ímpar por Marco Aurélio Greco (*Substituição Tributária: antecipação do Fato Gerador*. São Paulo: Malheiros, 2001) ao explicar que a possibilidade de sujeição patrimonial de terceiro que não realizou o fato gerador decorre da adoção, no Direito Tributário pátrio, da teoria dualista da obrigação, separando-se a relação de débito ou dívida da correspondente responsabilidade, e atribuindo esta ao terceiro, que passa a ser sujeito passivo de obrigação tributária própria, não sendo o recolhimento mero cumprimento de obrigação acessória, mas autêntico adimplemento obrigacional.

A situação do caso em tela é justamente aquela do responsável tributário (em uma perspectiva econômica, como frisado anteriormente, mas que não destoa do mesmo regime a ser aplicado à substituição tributária) que se encontra tolhido de recolher o tributo na "alíquota concentrada" e, por conseguinte, se encontra impossibilitado também de repassar a carga econômica desse recolhimento no seu preço, para reembolso, por força de decisão judicial liminar em Mandados de Segurança impetrados pelas concessionárias que ocupam posições posteriores na cadeia de circulação dos veículos.

Todas as decisões liminares foram categóricas, conforme preciso apanhado pelo I. Relator em fls. 18-25 deste Acórdão: *a Recorrente não poderia vir a ser responsabilizada por eventual tributo devido, caso fosse cassada a decisão favorável às concessionárias*. Isso dá pelo fato de que uma vez recolhido o tributo à alíquota "não concentrada" por parte da Recorrente, por força da decisão judicial, não haveria como a mesma, posteriormente e frente a uma eventual cassação da liminar, recolher o tributo devido e reembolsar ou recuperar o valor pago na incidência concentrada.

Ora, em não podendo recuperar o tributo antecipado ou pago de forma concentrada, a Recorrente que fosse cobrada após a cassação da liminar seria obrigada a arcar com uma carga tributária decorrente de fatos geradores de terceiros, à qual não poderia se

ressarcir economicamente, o que implicaria na quebra da *vinculação* exigida pelo artigo 128 do CTN, o que impediria a cobrança da diferença do tributo posteriormente.

Mais do que isso, configuraria-se ofensa direta ao princípio da capacidade contributiva, pois a impossibilidade de ressarcimento implicaria na necessidade da Recorrente de arcar integralmente com carga tributária que somente lhe caberia por razões de simplificação tributária, e que por isso deveria lhe ser possível a recuperação desse valor. É dizer: de norma tributária com função prioritariamente simplificadora, passar-se-ia a ter a regra da incidência monofásico com uma função estritamente fiscal, de aumento da carga tributária - pura e simplesmente - sobre os fabricantes e importadores. Parece-nos que constituiria clara inversão do sentido da técnica de incidência concentrada.

A Instrução Normativa SRF nº 104/2000, em seu artigo primeiro, é de rara clareza a este respeito, ao dispor sobre o pagamento de tributos e contribuições administrados pela SRF, que não tenham sido recolhidas pelo responsável por força de decisão judicial, *verbis*:

Art. 1º Salvo disposição em contrário expressa em lei, na hipótese de cassação de medida judicial que haja impedido a retenção e o recolhimento, pelo responsável tributário, de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, o pagamento do débito deverá ser efetuado pelo próprio contribuinte.

No mesmo sentido, tratando da análoga situação do IRRF, nas hipóteses em que a fonte pagadora é impossibilitada de recolher o tributo por força de medida judicial, determina o Parecer COSIT nº 1/2002:

DECISÃO JUDICIAL. NÃO RETENÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE.

Estando a fonte pagadora impossibilitada de efetuar a retenção do imposto em virtude de decisão judicial, a responsabilidade desloca-se, tanto na incidência exclusivamente na fonte quanto na por antecipação, para o contribuinte, beneficiário do rendimento, efetuando-se o lançamento, no caso de procedimento de ofício, em nome deste.

A similitude dos casos é patente, pois a obrigação da fonte pagadora de "reter" o Imposto de Renda é, em rigor, obrigação própria e pessoal, tanto que mesmo nas hipóteses em que não tenha feito a retenção, é responsável pelo recolhimento do imposto, nos termos do art. 103 do Decreto-Lei nº 5844/1943.

O Prof. Ricardo Mariz de Oliveira (*Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.447 e ss.) explica, com razão, que na sistemática da substituição tributária, a fonte pagadora tem um *dever* pagar o tributo, por força da lei que lhe impôs tal ônus, mas por outro lado, especialmente em razão do art. 128 do CTN, tem o *direito* de efetuar a retenção, como forma de se ressarcir economicamente do tributo pago por fato gerador realizado por outrem.

Da mesma forma, a Recorrente tem o *dever* de pagar as contribuições com a alíquota concentrada, por força do art. 1º da Lei nº 10.485/2002, mas ao mesmo tempo tem o *direito* de repassar esse ônus aos demais membros da cadeia de circulação, na composição do preço da mercadoria, ressarcindo-se dessa carga tributária pelos fatos geradores a serem realizados posteriormente.

O **dever** e o **direito** mencionados acima encontram-se em orgânica vinculação por força do artigo 128 do CTN, que exige que ambos subsistam concretamente apenas de forma conjunta, nunca isoladamente. A conclusão é sobremaneira óbvia, pois a exigência do dever sem o correspondente direito seria simples aumento de tributação sobre as fábricas e importadores, e não substituição tributária ou tributação monofásica.

Explica o Ricardo Mariz, analisando expressamente a hipótese de suspensão do regime de substituição por força de decisão judicial liminar:

- destarte, se antes da ocorrência do fato sobre o qual incide a norma que acarreta o nascimento do poder-dever tiver sido concedida uma liminar que suspenda a aplicação da norma em questão, e tendo a liminar determinado a não execução do poder de cobrar, tal decisão judicial inibe a incidência da norma de substituição, neutralizando-a;

- a decisão é norma individual, pela qual incidiu uma norma de não cobrança, ficando o substituto proibido de agir e cobrar o imposto do beneficiário;

- nestas circunstâncias, suspende-se todo o mecanismo de substituição tributária;

- a cassação da liminar não produz a incidência retroativa da norma de substituição; o fato ocorreu na vigência da liminar que afastava a norma determinante do dever de agir como agente de percepção;

- mesmo havendo eficácia retroativa da decisão final, não é possível atribuir a responsabilidade pelo recolhimento do tributo ao substituto, por faltar o elemento relacionado ao fato gerador, que já ocorreu no passado, não mais existindo as circunstâncias materiais que permitiriam proceder a cobrança do tributo pelo substituto junto ao substituído;

- se não há como cumprir o poder-dever que caberia ao substituto, seja porque não há incidência retroativa da norma de substituição, seja porque o tempo é irreversível e os fatos que permitiriam operacionalizar a substituição já ocorreram no passado, não há também como falar em descumprimento do dever; sendo assim, por consequência, não há como falar em responsabilidade por esse descumprimento;

- o prejuízo que o fisco tenha sofrido somente pode acarretar a exigência do ressarcimento perante o requerente da medida judicial, conforme o disposto no art. 811 do Código de Processo Civil para os procedimentos cautelares; portanto, a recomposição do dano, que correspondente à cobrança do tributo, somente pode ser exigida do requerente da ordem judicial;

- terceiro proibido de realizar determinada conduta cumpriu a ordem recebida; os efeitos desse cumprimento é matéria a ser debatida entre aqueles que foram partes na demanda judicial;

- a Súmula n. 405 é inaplicável porque: (1) ela se refere às consequências para o impetrante, e não se refere a terceiros; (2) a retroação se refere aos efeitos ligados à relação jurídica de que está investido o impetrante, e não aos efeitos de outras relações de terceiros; (3) a retroação é de efeitos jurídicos da medida, e não dos efeitos de fato, especialmente quando se trata de uma situação em que a prática da conduta determinada implica em situação de fato materialmente irreversível;

- a medida liminar suspende uma relação de dívida, que se restaura plenamente com a revogação da liminar; mas, tratando-se de uma relação de responsabilidade, ela não tem condições materiais de ser atuada no momento presente, pois não existem mais condições fáticas em que deveria ter sido atuada, nem existe o objeto sobre o qual incidir, tendo-se esgotado materialmente o seu suporte fático. **(Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.469-470)**

A cita do Prof. Ricardo Mariz é longa, mas toca precisamente o cerne da questão. A existência de liminar impedindo o recolhimento com a alíquota concentrada quebra a vinculação que o art. 128 do CTN pressupõe que exista entre o responsável e o fato gerador, que lhe permita cumprir a obrigação sem a perda do direito de ressarcir o tributo pago perante o contribuinte.

Uma vez que a fábrica recolheu o tributo na alíquota comum, por força da decisão judicial, não há mais como voltar no tempo e embutir retroativamente no preço já pago a diferença entre a alíquota paga e a alíquota concentrada que passou a ser cobrada após a perda de efeitos da liminar. Trata-se de fato consumado, que impede o reestabelecimento do regime de tributação monofásica em relação às operações realizadas sob o pálio da medida judicial.

Mais ainda, o entendimento da Fiscalização se baseia na aplicação incorreta do teor da Súmula nº 405 do Supremo Tribunal Federal, que diz "*Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária*". A literalidade dela poderia conduzir ao entendimento propugnado pela autuação mas, conforme o art. 489, §1º, V do Código de Processo Civil, o teor normativo da súmula é condicionado pelos fundamentos determinantes de sua criação.

Em erudito artigo sobre o tema, Arnaldo Wald e Rodrigo Kaufmann abordam especificamente a origem da súmula e expõem a aplicação tímida da mesma pelo STF, que reconhece os riscos inerentes à cassação dos efeitos de liminares. Sobre a criação dela e seus fundamentos determinantes, aduzem:

(a) a liminar concedida pelo juiz de primeira instância se prestava a conservar uma exceção à aplicação da lei ao ampliar, mesmo que provisoriamente, o âmbito de incidência da lei da isenção;

(b) dessa forma, a parte provisoriamente beneficiada com a liminar, não constituía uma situação a ser protegida pelo princípio da segurança jurídica: sua situação já era excepcional diante da regra de que todos devem pagar impostos;

(c) tratava-se, em realidade, de casos que suscitavam o tema da hierarquia judiciária, e não propriamente da tese da vigência da liminar no tempo para garantir a segurança;

*(d) tratava-se ainda de processo que discutia o tema dos efeitos de um recurso de competência do STF, instância essa extraordinária e que pela sua própria dignidade não poderia considerar as variáveis do caso concreto para realizar sua prestação jurisdicional. (WALD, A.; KAUFMANN, R. O. A **Súmula 405 do STF e a segurança jurídica** in R.TRF1 Brasília v. 28 n. 7/8 jul./ago. 2016, p. 66)*

Portanto, se verifica que a súmula se refere à transição de uma situação de normalidade, imposta pela lei, para outra de excepcionalidade, por força da medida liminar, caso absolutamente oposto ao enfrentado aqui, no qual a situação de exceção (incidência monofásica), estabelecida pela lei, foi afastada para constituição do regime ordinário (incidência plurifásica), pela decisão judicial.

Além disso, a súmula tratava de situação jurídica que era exaurida entre as partes do processo, não implicando em efeitos sobre terceiros, razão pela qual ficava claro que todo o ônus da cassação da liminar recairia apenas sobre o beneficiado por ela. Sobre isto, inclusive, manifestou-se com muita propriedade o saudoso Ministro Teori Zavascki, no julgamento do RE 608.482, em 2014, última manifestação do STF sobre o conteúdo da súmula 405:

Com efeito, é decorrência natural do regime das medidas cautelares antecipatórias que a sua concessão se cumpra sob risco e responsabilidade de quem as requer, que a sua natureza é precária e que a sua revogação opera automáticos efeitos ex tunc. Em se tratando de mandado de segurança, há até mesmo súmula do STF a respeito (Súmula 405: 'Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária.' A matéria tem, atualmente, disciplina legal expressa, aplicável a todas as medidas antecipatórias, sujeitas que estão ao mesmo regime da execução provisória (CPC, art. 273, § 3º). Isso significa que a elas se aplicam as normas do art. 475-O do Código: o seu cumprimento corre por conta e responsabilidade do requerente (inciso I), que, portanto, tem consciência dos riscos inerentes; e, se a decisão for revogada, 'ficam sem efeito', 'restituindo-se as partes ao estado anterior' (inciso II). O mesmo ocorre em relação às medidas cautelares, cuja revogação impõe o retorno das partes ao status quo ante, ficando o requerente responsável pelos danos oriundos da indevida execução da medida (art. 811 do CPC).

Além disso, há farta quantidade de precedentes do STF e do STJ no qual a súmula 405 é afastada nas hipóteses de boa-fé da parte, e nas hipóteses em que o cumprimento da liminar levou a situações consumadas, que não poderiam ser reestabelecidas ao *status quo ante*, como no REsp 944.325-RS e no REsp 950.382.

Assim, não exercido o direito do fabricante de se ressarcir do tributo pago na incidência concentrada, por força de medida judicial, a vigência do regime plurifásico para as

operações realizadas se coloca como **fato consumado**, situação que não pode ser revertida e que, portanto, por força do art. 128 do CTN, não se pode cobrar do Recorrente o diferencial da alíquota normal para a concentrada.

Portanto, para as operações realizadas durante a vigência da liminar, operou-se regime de incidência plurifásica, devendo o tributo ser cobrado exclusivamente das concessionárias, e não da Recorrente.

Subsidiariamente, verifica-se que há, nos autos, cobrança de juros e multa de ofício que não devem prosperar.

Em primeiro lugar, por se tratar de uma ordem judicial, a Recorrente não teria qualquer opção em cumprir ou não tal medida, visto que o seu desrespeito implicaria no crime de desobediência, tipificado no art. 330 do Código Penal, *verbis*:

Artigo 330. Desobedecer a ordem legal de funcionário público:

Pena – detenção, de 15 (quinze) dias a 6 (seis) meses, e multa.

Assim, não havendo qualquer resquício de vontade do Recorrente no descumprimento da obrigação que a fiscalização entende que lhe era cabida, não haveria que se impor qualquer espécie de punição ou sanção, visto que não existe responsabilidade objetiva por infrações no Direito Tributário brasileiro.

Não procede a leitura do artigo 136 do Código Tributário no sentido de que o mesmo tornaria a responsabilidade tributária por infrações objetiva. Vejamos seu teor:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

A responsabilidade independente, certamente, da presença de um elemento doloso para configurar a responsabilidade, salvo nas hipóteses em que o dolo seja elemento do próprio tipo penal, por opção do legislador. Explica a melhor exegese deste dispositivo Schoueri:

Com efeito, o artigo 136 constitui importante variação da disciplina do Direito Tributário Penal, em relação ao Direito Penal. Neste, nos termos do parágrafo único do artigo 18 do Código Penal, "salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente".

Em síntese: se para o Direito Penal Tributário, a forma culposa é exceção, devendo vir expressamente prevista em lei, na matéria tributária penal a regra é a infração meramente culposa, não se exigindo a presença do dolo, exceto se a lei assim o previr.

Não tem cabimento, por outro lado, imposição de penalidade se que sequer se evidencie a culpa do agente. Ao contrário, viu-se acima que até mesmo o Princípio da Pessoalidade da Pena foi absorvido pelo Direito Tributário Penal. Inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir. (Direito Tributário, 7ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.859-860)

A mesma interpretação é dada, também, por Luciano Amaro, ao consignar:

"Quando cometo uma infração por engano, um erro material que não dependeu da minha vontade, que pode ter decorrido da minha imperícia, da minha negligência, mas não decorreu da minha intenção, a coisa parece que muda um pouco de figura. O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa. Ele está dizendo que a aplicação penal independe de intenção, o que libera o Fisco de obter a prova diabólica de que, em cada situação de infração fiscal, o indivíduo queria mesmo descumprir a lei. O Fisco não precisa fazer essa prova." (Direito Tributário Brasileiro, São Paulo: Saraiva, 2003, p.)

O que o artigo 136 dispensa para as infrações tributárias é a presença de dolo, invertendo assim a lógica do Direito Penal, no âmbito sancionador tributário, mas sem que se possa, propriamente, falar em responsabilidade objetiva - alivia-se, por razões de implementação das sanções tributárias e praticidade dessa imputação, a necessidade de comprovação da intenção do agente, mas daí a implicar na punição independente de prova ou não da existência de algum grau de culpa, há um salto lógico não comportado pelo artigo 136 do CTN.

Em rigor, falar em responsabilidade objetiva para fins de imputação de norma sancionatória de natureza punitiva configura um evidente desconhecimento do surgimento dessa teoria de responsabilização. Cabe aqui um breve adendo.

As teorias sobre a responsabilidade objetiva despontaram na necessidade de reparar os danos sofridos pelos empregados, com o desenvolvimento industrial e tecnológico ocorrido na Europa durante o século XVIII e XIX, especialmente em razão das dificuldades existentes no processo de demonstração de intenção da empresa por conta dos danos ocorridos.

Foi da lavra de civilistas consagrados, como Victor Mataja, na Alemanha, e Josserand e Saleilles, na França, o desenvolvimento dos fundamentos teóricos da responsabilidade objetiva. Mataja, especificamente, escreveu preciosa monografia datada de 1888 (*Das Recht des Schadensersatzes vom Standpunkte der Nationalökonomie* - "O Direito da Responsabilidade Civil sob o ponto de vista da economia política"), na qual trata dos efeitos de incentivo na legislação de responsabilidade civil e antecipando as discussões tratadas no âmbito da escola do Law and Economics, que foram a base da consolidação da chamada "teoria do risco", no século XX.

Salleilles escreveu, em 1897, trabalho em que abordava a desnecessidade de comprovação de culpa para reparação dos danos sofridos por empregados decorrentes de acidentes de trabalho (*Les Accident de Travail et la Responsabilité Civile*), incluindo a responsabilidade civil nos riscos da atividade, sob fundamento de que por tirar proveito dela, a empresa deveria arcar com o danos cuja causa material tenha sido essa atividade (LIMA, Alvino. *Culpa e Risco*. São Paulo: RT, 1960, p.122).

Até esse momento, a teoria preponderante para fundamentar a responsabilidade objetiva é a do *risco-proveito*, que vincula o benefício econômico à responsabilidade civil. Todavia, a existência de diversas outras hipóteses de criação de riscos desvinculados à atividade empresarial demandou um desenvolvimento nessa fundamentação, evoluindo-se para a *teoria do risco-criado*. O exemplo do dano decorrente de acidente de

trânsito ilustra bem essa transição - visto que existem acidentes que não decorrem de dolo nem de culpa: o motorista só poderia ser responsabilizado, dentro da teoria do risco-proveito, se ele dirigisse profissionalmente, nunca a lazer, ao passo que com a teoria do risco-criado a responsabilidade decorreria do risco inerente a guiar um automóvel (Cf. MÁRIO, Caio. *Responsabilidade Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.285).

A teoria do risco, eventualmente, sofreu críticas e foi substituída por uma *ideia de garantia*, relacionada a um direito à reparação dos danos sofridos. Isso é bem sintetizado por Facchini Neto nos seguintes termos:

O fato é que a teoria da responsabilidade civil comporta tanto a culpa como o risco. Um como o outro devem ser encarados não propriamente como fundamentos da responsabilidade civil, mas sim como meros processos técnicos de que se pode lançar mão para assegurar às vítimas o direito à reparação dos danos injustamente sofridos. Onde a teoria subjetiva não puder explicar e basear o direito a indenização, deve-se socorrer da teoria objetiva. Isto porque, numa sociedade realmente justa, todo dano deve ser reparado. (FACCHINI NETO, Eugênio. “Da responsabilidade civil no novo Código”, in: SARLET, Ingo Wolfgang (org). O novo Código Civil e a Constituição. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2003. P.160-161)

Pois bem. Esse brevíssimo resumo dos fundamentos da responsabilidade objetiva deixa absolutamente claro que ela só tem cabimento quanto a **reparação ou indenização**, nunca para **punição**. E pode-se dizer ser acima de qualquer dúvida que as multas tributárias cobradas de ofício **não tem natureza indenizatória** - em rigor, as sanções tributárias tem duas funções: i) antes da sua aplicação, de desestimular o descumprimento de regras impositivas, e ii) após sua aplicação, de golpear (*colpire*) o autor do ilícito pelo comportamento que assumiu (DUS, Angelo. *Teoria Generale Dell'illecito Fiscale*. Milano: Giuffrè, 1957, p.19-20).

Isso deixa em evidência o contrassenso que é pugnar pela existência de uma responsabilidade objetiva no Direito Tributário Penal, independente de dolo ou culpa, em um sistema punitivo voltado a retribuição do descumprimento de regras tributárias pelo contribuinte.

Novamente, é preciso se ater ao que efetivamente diz o artigo 136 do CTN: *independe da intenção do agente*. Intenção é dolo, e não culpa - ao se excluir a necessidade de um, a exclusão do outro não é consequência, muito pelo contrário. A sistemática do próprio Código deixa claro que há relevância normativa para a boa-fé e a ausência de culpa do contribuinte, basta que se compulse, por exemplo, o artigo 172, II, *verbis*:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

Como se vê, o Código reconhece a possibilidade de extinção do crédito tributário nos casos em que aquele crédito decorreu de conduta na qual restou comprovado **erro ou ignorância excusável do sujeito passivo** - o que implica em um reenvio direto à teoria do erro de tipo no Direito Penal.

A teoria do erro, no âmbito do direito sancionado, assume papel de materialização do chamado *princípio da culpabilidade*. Dentre as espécies de erro, existem duas modalidades: o erro vencível (ou inescusável) e o invencível (excusável). Este último será aquele que não puder ser evitado pela pessoa cuidadosa, mesmo que atue com todo o zelo, enquanto o primeiro será aquele que, com zelo, possa ser evitado (OLIVÉ, Juan Carlos Ferré et al. **Direito penal brasileiro: parte geral**, 2ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.340).

Diante do erro, o artigo 20 do Código Penal determina que "art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei". Todavia, há que se lembrar, dos bancos da graduação jurídica, que o art. 18, II do mesmo código determina que a infração será culposa apenas "*quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia*". Ora, o erro excusável é aquele que, mesmo que o agente atue com toda a diligência devida, não é possível de ser evitado, o que implica dizer que tampouco há que se falar em culpa diante dessa espécie de erro.

É a lição de Zaffaroni e Nilo Batista: "*Quando o agente, empenhando a diligência cabível nas circunstâncias concretas, não tinha possibilidade de adquirir consciência sobre os elementos típicos objetivos, a ação será atípica quanto ao tipo doloso e quanto ao tipo culposo*" (ZAFFARONI, Eugenio. BATISTA, Nilo. **Direito Penal Brasileiro**, Volume II, tomo I. Rio de Janeiro: Revan, 2010, p.190).

Na seara punitiva, mesmo a tributária (ou melhor dizendo: especialmente na tributária, por força do artigo 136 do CTN), é preciso pelo menos a culpa para que haja a responsabilização do agente. Não se estamos aqui pretendendo inovar de qualquer forma, mas apenas alinhavando a compreensão da legislação posta sob análise que a doutrina do Direito Sancionatório e, mais ainda, com a jurisprudência do STJ, a exemplo do REsp 777.732/MG, cuja ementa é absolutamente clara a este respeito:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN.

1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio.

2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, "não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade" (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620).

No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006.

3. *Recurso especial desprovido.*

(REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008)

No mesmo sentido é o REsp 743.839/SP, relatado pelo Min. Luiz Fux, de eloquente ementa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES, INCLUSIVE OS COM CLÁUSULA CIF. MULTA. AUSÊNCIA DE PROVA DE MÁ-FÉ, FALSIFICAÇÃO OU DE ADULTERAÇÃO. ERRO DE DIREITO CONFIGURADO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. JUROS MORATÓRIOS. ALEGAÇÃO DE SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. SÚMULA 7/STJ. (...)

6. A multa moratória distingue-se dos juros moratórios e a sua oscilação expressiva, como, in casu, de 200% (duzentos por cento) para 120% (cento e vinte por cento) recomenda, ao ângulo da Justiça Tributária, a aplicação da lei mais benéfica, que fixou o patamar inferior, com fulcro não só no artigo 106, II, do CTN, com também por concluir o juízo singular e o Tribunal local que o proceder do contribuinte "não revelou má-fé; não houve qualquer busca de ocultação de dados, tanto que os creditamentos foram feitos em seus livros contábeis, ensejando a glosa dos referidos creditamentos".

7. Deveras, o erro de direito, assim inferido das conclusões do aresto recorrido, impede a aplicação acrítica do artigo 136, do CTN, porquanto, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." 8.

In casu, as circunstâncias materiais do fato exibição da escrita e erro de direito, acrescido da carência probatória, conduziram o Tribunal a quo a preconizar a minimização da multa.

9. Outrossim, a responsabilidade objetiva e gravosa, preconizada pelo recorrente, não encontra respaldo na justa aplicação do direito tributário, nem na doutrina sobre o tema, que leciona: "=> Culpa. "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro.é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse

requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)(...)

"Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418)

11. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para acolher o pedido de incidência dos juros moratórios. (REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006, p. 154)

E mais, **o próprio CARF** já reconheceu seja de forma **vinculante** - por súmula - como de forma **não vinculante** - pela sua jurisprudência, a impossibilidade de se responsabilizar objetivamente o contribuinte, sem qualquer traço de culpa.

Exemplo disso são as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais nos acórdãos CSRF/01.0.217 e CSRF/01-95.032, que afastaram a sanção por erro de preenchimento nos casos que o contribuinte foi induzido a erro pelo informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora. A consolidação desse entendimento gerou a Súmula CARF nº 73 que diz:

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

Compulsando os precedentes que originaram esta súmula e sua motivação, verifica-se claramente a assunção dos fundamentos apresentados acima, como se vê no Acórdão CSRF/04-00.409:

Não bastasse, a fonte pagadora, através do Ofício nº. 009/DG/342, de 25 de maio de 1998 (fls. 18/20), dirigido ao Ilmo. Sr. Secretário da Receita Federal, reconheceu que induziu o contribuinte a praticar o erro, perfeitamente escusável, no preenchimento de sua declaração, não se vislumbrando nenhum tipo de fraude ou sonegação, conforme se depreende de trecho da missiva:

Ora, fosse a responsabilidade objetiva, haveria que se penalizar o contribuinte independente da presença ou ausência de culpa - o que não se verifica na súmula apontada. Em rigor, não vejo óbices à aplicação dessa súmula ao presente caso, em vista de seus fundamentos determinantes serem universalizáveis, e não restritos apenas à hipótese da declaração inexata, sendo portanto aptos a fundamentar a decisão com base no artigo 489, §1º, V do CPC, *verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

*V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, **sem identificar seus fundamentos determinantes** nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;*

Portanto, é que se afastar, por incabível no Direito Tributário brasileiro, a ideia de responsabilidade objetiva - despida de dolo ou culpa - pelas infrações, por ausência de fundamento legal para tanto, e pela circunstância da responsabilidade objetiva ser adequada à hipótese de reparação, mas não de punição, conforme jurisprudência do STJ e do CARF, bem como a melhor doutrina sobre a matéria.

À guisa de conclusão, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário do Contribuinte.

É como voto.