



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720668/2023-78
RESOLUÇÃO	3101-000.604 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FCA FIAT CHRYSLER AUTOMOVEIS BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luiz Carlos de Barros Pereira (suplente), Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Ramon Silva Cunha

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para cobrar a multa isolada por falta de lançamento do IPI na nota fiscal, no montante de R\$ 241.354.605,18 (duzentos e quarenta e um milhões, trezentos e cinquenta e quatro mil, seiscentos e cinco reais, e dezoito centavos), conforme exibido no Demonstrativo do Crédito Tributário (e-fl. 2).

De acordo com a “Descrição dos Fatos” (e-fl. 3), foi verificada a seguinte infração:

PRODUTO SAÍDO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO COM EMISSÃO DE NOTA FISCAL INFRAÇÃO: SAÍDA DE PRODUTOS COM LANÇAMENTO DO IPI A MENOR – EXCLUSÃO A MAIOR DA BASE DE CÁLCULO DO IPI - FATURAMENTO DIRETO DE VEÍCULOS NOVOS - VALORES DAS COMISSÕES (CONCESSIONÁRIOS DE VEÍCULOS)

O estabelecimento industrial deu saída a produtos tributados (veículos novos), com o lançamento a menor do IPI, por ter excluído da base de cálculo do IPI importância superior aos valores recebidos pelo fabricante nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos, por conta e ordem dos concessionários de veículos, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos produtos (Comissão devida aos Concessionários de veículos – Faturamento Direto), conforme Termo de Verificação Fiscal anexo.

Em síntese, o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 45/65) traz as seguintes informações:

- Na comercialização de veículos novos sob faturamento direto, o consumidor final adquire o bem diretamente da fabricante. Neste caso, a concessionária, ao invés de adquirir o bem e depois revendê-lo ao interessado, fica fora da operação financeira entre consumidor e fabricante. Pela configuração deste mecanismo de negócio, a comissão devida à concessionária pelos serviços prestados na venda não é paga diretamente pelo comprador do veículo, mas pelo fabricante. De toda forma, o comprador suportará o ônus da comissão paga, entregando ao fabricante do veículo o valor do produto negociado mais o valor da comissão que será pago à concessionária.
- No faturamento direto, há uma regra particular que permite a exclusão, da base de cálculo do IPI, da comissão paga às concessionárias pela intermediação ou entrega dos veículos. A Lei nº 10.485/2002 fixou regra específica para o faturamento direto de veículos novos, segundo a qual a comissão paga pelo fabricante à concessionária, apesar de suportada pelo consumidor final do veículo, não é incluída como valor da operação (art. 190, RIPI/2010), desde que respeitado o limite legal para tal comissionamento.
- Para fins de verificar a exatidão da base de cálculo do IPI devido, a fiscalizada foi intimada a detalhar o valor do comissionamento pago às concessionárias. Constatou-se, assim, que o estabelecimento industrial deduziu alguma parcela adicional do valor do produto, visto que houve destaque a menor do imposto nas notas fiscais.
- A fiscalizada justificou as diferenças da base de cálculo do IPI pela dedução adicional do ICMS incidente sobre a própria comissão e do ICMS ST destacado na NFe devido ao Estado de destino nas operações de venda direta de que trata o Convênio ICMS nº 51/2000. Todavia, tais deduções contrariam o comando legal e representam exclusão indevida da base de cálculo do IPI.

- Como o contribuinte possui saldos credores do IPI suficientes para compensar os débitos apurados pela Fiscalização, os saldos credores deverão ser reduzidos e não haverá IPI a ser cobrado. Restará apenas o lançamento da multa de ofício por meio do auto de infração, pela falta de destaque do IPI nas notas fiscais (art. 569, do RIPI/2010).

Cientificada do lançamento em 03/11/2023, a interessada apresentou impugnação em 05/12/2023 (e-fls. 73/109). Em sua defesa, trouxe as argumentações que se passa a expor de forma resumida.

1- Alegações de Nulidade

Na memória de cálculo que acompanha o auto de infração, não se verifica o apontamento de qualquer montante a título do ICMS. Mesmo tendo sido provocada expressamente, a Fiscalização não efetuou a exclusão do ICMS da base de cálculo do IPI, deixando de dar aplicação ao art. 2º da Lei nº 10.485/2002. Por isso, difícil não reconhecer esse grave defeito do auto de infração.

Além disso, há outra parcela de ICMS que deveria ter sido retirada da base de cálculo do IPI, o que também não foi feito, apesar de ter sido formalmente requerido no curso da fiscalização. Trata-se do ICMS-ST recolhido em razão das disposições do Convênio ICMS nº 51/2000.

A Solução de Consulta nº 268/2019 consignou que o ICMS-ST "não integra a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (...) no caso de faturamento direto ao consumidor de veículos automotores novos, quando destacado em nota fiscal e devido ao Estado de localização da concessionária responsável pela entrega do veículo, de que trata o Convênio ICMS nº 51, de 2000".

Portanto, são dois os ICMS a serem excluídos da base de cálculo do IPI nas vendas diretas. No entanto, a Fiscalização sequer se dignificou a examiná-las. Esta circunstância, por si só, já é suficiente a justificar o cancelamento integral do auto de infração, na medida em que, mesmo tendo sido instada a fazê-lo, a Receita Federal não se pronunciou sobre a aplicação de normas tributárias a ela cogentes e, muito menos, justificou o seu comportamento. A hipótese, assim, é de vício na fundamentação do lançamento, significando prejuízos ao direito de defesa por ter tolhido as razões pelas quais o Fisco não observou a literalidade do art. 2º da Lei nº 10.485/2002 e o entendimento firmado pela COSIT na Solução de Consulta nº 268/2019.

Ainda, uma última observação é importante: para a maior parte do período autuado, o estabelecimento não excluiu os montantes de ICMS da base de cálculo do IPI. Por isso, nos valores considerados pela impugnante, já se tem o destaque a maior e indevido do imposto sobre produtos industrializados. Isso significa que o Fisco Federal, quando for recompor a escrita fiscal da contribuinte, deve levar em conta que poderá apurar valores excedentes do IPI (destacados a maior), o que lhe imporá duas providências: (a) o cancelamento do montante autuado no mês

em questão e (b) o transporte de eventuais saldos credores verificados para os períodos subsequentes.

2- Realização de Perícia

Caso não se entenda pelo cancelamento integral do lançamento, deve haver, ao menos, a ordem para que o processo retorne à unidade de origem, a fim de que o órgão refaça a presente autuação levando em conta a exclusão das parcelas de ICMS.

A impugnante requer, quanto a esta questão, a realização de diligência fiscal e/ou perícia técnica, a fim de que sejam respondidos os seguintes quesitos

(a) Queria o Sr. Auditor/Perito esclarecer se a DRF, no presente auto de infração, ao calcular o IPI supostamente devido em cada uma das operações fiscalizadas/autuadas, excluiu das respectivas bases de cálculo do IPI o ICMS incidente sobre o valor das comissões pagas aos concessionários (art. 2º da Lei nº 10.485/2002) e, ainda, o ICMS-ST recolhido nos termos do Convênio nº 51/2000.

(b) Queria o Sr. Auditor/Perito indicar, por operação de venda direta abordada no auto de infração, em planilha no formato Excel, o valor do ICMS incidente sobre as comissões pagas aos concessionários de veículos nos termos do art. 2º da Lei nº 10.485/2002.

(c) Queria o Sr. Auditor/Perito indicar, por operação de venda direta abordada no auto de infração, em planilha no formato Excel, o valor do ICMS ICMS-ST recolhido nos termos do Convênio nº 51/2000.

(d) Queria o Sr. Auditor/Perito esclarecer, considerando-se correto o entendimento fazendário adotado no auto de infração (sobre como excluir as comissões da base de cálculo do IPI), se realmente houve o destaque a menor do IPI, e qual os respectivos montantes, quando também excluídos da base do imposto federal o ICMS incidente sobre as comissões e o ICMS-ST recolhido nos termos do Convênio nº 51/2000.

3- Metodologia de Cálculo do IPI

Mesmo na venda direta, a remuneração do concessionário também é uma margem quantificada sobre o valor de venda da mercadoria, a qual, de acordo com a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979 (art. 15, § 1º), corresponde a uma margem de lucro da venda da mercadoria. Essa comissão é repassada pela fabricante ao concessionário, mas suportada financeiramente pelo consumidor final, pois compõe o preço de venda do veículo automotor.

A regra geral é que a base de cálculo do IPI será o "valor total da operação", que deverá compreender o preço do produto e as demais despesas "cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador", como disposto em regulamento. No caso da venda direta, contudo, uma parcela da operação - a margem de comercialização da mercadoria, apesar de estar embutida no preço cobrado do adquirente, não corresponde a uma despesa acessória relacionada ao produto industrializado. A bem da verdade, a margem do concessionário (ou sua comissão)

é mais bem definida como a contraprestação pelos serviços que prestou ao fabricante.

Foi durante a tramitação do Projeto de Lei que foi proposta a alteração do art. 2º da Lei nº 10.485/2002, para que este passasse a ter a redação atualmente vigente, em razão de ter a Câmara dos Deputados percebido que as medidas de neutralidade propostas pelo Poder Executivo não seriam suficientes para evitar o aumento dos preços ao consumidor final. Apesar da intenção original do Poder Executivo de manter a neutralidade nos preços praticados entre a venda direta e a venda à rede, esse objetivo somente seria alcançado caso a comissão do concessionário também fosse excluída da base do IPI.

A neutralidade exige que o valor final da operação seja mantido e, ainda, as margens das operações de venda direta e venda à rede sejam equivalentes/similares. Para tanto, não basta meramente retirar as comissões da base de cálculo do IPI. A efetiva neutralidade pretendida pelo art. 2º da Lei nº 10.485/2002 depende de um ajuste de cálculo adicional. E esse ajuste é justamente o acréscimo, no valor total dos produtos, do montante correspondente à incidência do IPI sobre o valor da comissão. Ao se fazer essa adição, essa parcela não pode ser tributada pelo IPI, sobre pena de se descumprir a isenção.

4 Problemas Decorrentes da Sistemática de Cálculo Adotada pela Fiscalização

O primeiro problema está na violação direta ao próprio art. 2º da Lei. O motivo é evidente: tributar essa diferença é fazer incidir o IPI justamente sobre a parcela desonerada do imposto. É gravar, pelo próprio IPI, a redução tributária decorrente da isenção sobre as comissões.

O segundo problema está na ofensa à neutralidade pretendida pelo art. 2º da Lei nº 10.485/2002. Ao se analisar apenas a metodologia empregada no auto de infração (isto é, a simples exclusão

do valor da comissão do "valor do total dos produtos"), verifica-se que o acréscimo no valor do IPI faz com que a neutralidade pretendida pela Lei em relação às margens da operação seja prejudicada.

O terceiro dos problemas é o fato de que a metodologia do Fisco provoca uma circularidade nos elementos/grandezas que compõe a nota fiscal. É que um IPI maior leva a um valor total de nota também maior, o qual, por sua vez, aumenta o valor da comissão devida ao concessionário. Mas um valor de comissão maior reduz o IPI, o que faz com que o valor da nota seja igualmente diminuído e da mesma forma a comissão. Porém, uma comissão menor majora o valor do IPI, e isso provoca o aumento do valor da nota, dando início a mais uma sequência como aquela que se acabou de descrever. O problema é lógico, é matemático, mas é sobretudo jurídico, já que evidencia a possibilidade de inaplicação de um dispositivo.

Por fim, o quarto problema na sistemática do Fisco é de natureza procedimental e decorre diretamente da hipótese delineada acima. A NF-e só é transmitida/emitida se os valores que a compõem (valor total dos produtos + valor do IPI) totalizam exatamente o montante inserido como "valor total da nota". Do contrário, a nota fiscal eletrônica seria rejeitada em razão da regra de validação W16-10 contida na "Nota Técnica_2016_002_v1.10".

A 27ª Turma da DRJ08 julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 108-042.806, de 25/04/2024, cuja ementa abaixo transcrevo:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/10/2018 a 30/06/2022

VALOR TRIBUTÁVEL. VENDA DE VEÍCULOS. FATURAMENTO DIRETO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 2º DA LEI Nº 10.485, DE 2002. BASE DE CÁLCULO DO IPI. EXCLUSÕES. METODOLOGIA.

Nas vendas diretas ao consumidor final, de veículos das posições 87.03 e 87.04 da TIPI, poderão ser excluídos da base de cálculo do IPI os valores recebidos pelo fabricante, que serão repassados à concessionária pelos serviços prestados. Significa dizer que, da base de cálculo apurada nos termos do art. 190 do RIPI/2010, subtrai-se o valor correspondente à comissão devida à concessionária. A este resultado, aplica-se a alíquota definida na TIPI para obter o valor do IPI a ser lançado na nota fiscal.

FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO. ART. 80 DA LEI Nº 4.502, DE 1964. APLICAÇÃO DE MULTA DE 75%.

A falta de lançamento do valor do IPI na nota fiscal sujeitará o contribuinte à multa de ofício de 75% do valor do imposto que deixou de ser lançado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2018 a 30/06/2022

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo nos autos atos, termos e decisões lavrados por autoridade incompetente, bem como não se verificando preterição do direito de defesa, não se cogita de nulidade.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

É dispensável a realização de diligência ou perícia quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para a formação de convicção do julgador.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, onde repisou os argumentos apresentados na impugnação que se

pode resumir nos seguintes capítulos recursais, exceto quanto ao capítulo sobre devoluções de vendas:

- 1 - Exclusões da base de cálculo do IPI das devoluções de vendas;
- 2 - Exclusão do ICMS incidente sobre a comissão de vendas da base de cálculo do IPI; e
- 3 – Cancelamento do auto de infração em virtude da forma incorreta de exclusão dos valores de comissão da base de cálculo do IPI incidente sobre as operações de venda direta.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

Conforme se verifica da informação nos autos do processo, o cerne da discussão encontra-se na análise da base de cálculo do IPI, especialmente quanto às exclusões que a própria Recorrente teria deixado de fazer quando da apuração inicial do imposto, quais sejam:

- 1 - O ICMS normal incidente sobre os valores recebidos pelo fabricante pelas vendas diretas ao consumidor final, devido aos concessionários pela intermediação ou entrega dos veículos (correspondentes à comissão paga ao concessionário); e
- 2 - O ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST) sobre o veículo comercializado, nos casos de operações da montadora nas quais remete o veículo à concessionária localizada em outra unidade federada.

Como acima relatado, como consequência da petição apresentada pela Recorrente, foi proferido despacho de encaminhamento à Unidade de Origem para a verificação do alegado erro da base de cálculo do lançamento fiscal.

Vale observar que essa matéria não havia sido aventada pela Recorrente quando da sua Impugnação e Recurso Voluntário, entretanto, ante a expressa manifestação nos autos da Unidade de Origem quanto ao tema, entendo que a matéria está devolvida para análise.

Passa-se, assim, a avaliar a Manifestação da Unidade de Origem, bem como os argumentos apresentados pela Recorrente posteriormente.

Em um breve histórico, importante observar que as montadoras comercializam seus veículos tanto por meio de revendedoras (as chamadas concessionárias) e também diretamente

aos consumidores finais. Essas modalidades de comercialização são trazidas e autorizadas pela “Lei Ferrari” (Lei n.º 6.729/1979), que interfere diretamente na forma de tributação em cada um dos tipos de operação de comercialização de veículos.

Nos casos de faturamento direto, o fabricante ou importador faz a venda diretamente ao consumidor final. Para fazer a entrega do veículo, o fabricante direciona a entrega do bem para uma concessionária da rede autorizada da empresa, o que pode ser verificado na Lei n.º 6.729/1979. Assim, para isso, o fabricante desconta do valor recebido do comprador final certa importância para remeter ao concessionário de modo a remunerá-lo pela intermediação ou pela entrega do bem.

Alega a Recorrente que o artigo 2º, da Lei n.º 10.485/2002, determina expressamente a exclusão da comissão devida ao concessionário da base de cálculo do IPI, bem como da respectiva parcela do ICMS incidente sobre ela. Confira-se:

*“Art. 2º **Poderão ser excluídos da base de cálculo** das contribuições para o PIS/Pasep, da Cofins e **do IPI os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos** classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI, **por conta e ordem dos concessionários** de que trata a Lei no 6.729, de 28 de novembro de 1979, **a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, e o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – ICMS incidente sobre esses valores**, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão.” (meus grifos)*

No caso, a Recorrente aduz que o Auto de Infração não excluiu da base de cálculo do IPI, os valores referentes ao ICMS incidentem sobre a comissão paga aos concessionários.

Baixados os autos para Manifestação da Unidade de Origem quanto a esse ponto, os autos foram devolvidos, com os seguintes esclarecimentos:

“10. Rememorando o texto legal, vemos que esse valor do preço final que é destinado ao concessionário deve ser excluído da base de cálculo do IPI (tributo lançado neste Auto).

*11. Mas o legislador foi mais preciso e disse que o **ICMS incidente** sobre os valores da comissão que compõem o preço final do veículo também devam ser deduzidos da mesma base de cálculo do IPI.*

(...)

14. No entanto, a dedução legal não fala da comissão paga ao concessionário, mas aos valores percebidos da venda final que serão destinados ao concessionário pelos serviços prestados pelo serviço prestado de intermediação ou entrega do veículo.

15. O valor total percebido pelo fabricante na venda ao consumidor final sofreu ampla incidência do ICMS.

16. Dessa forma, o ICMS sobre os valores do preço final estão inclusos nele, pois, pela definição do ICMS, ele é cobrado por dentro do preço, diferentemente do IPI.

17. Assim, abater integralmente o valor da comissão do valor total cobrado do comprador é suficiente para abater o valor devido ao concessionário e o ICMS correlato.

18. Sabemos que há uma profusão de discussões judiciais sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo de vários impostos. Porém, a decisão dada até agora pelo STF, diz respeito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições federais (Cofins e PIS/PASEP).

19. Por isso, não há qualquer violação a ato normativo federal ao considerar que o ICMS normal sobre os valores devidos a título da comissão a ser paga aos concessionários já está incluso no valor devido da própria comissão.

20. A explicitação feita no final do caput do art. 2º da Lei mencionado, foi para evitar que o Fisco, na hora de calcular a dedução legal, terminasse a reduzindo, por subtrair do valor devido da comissão o respectivo valor do ICMS incidente na venda ao consumidor final.

21. Logo, devemos reconhecer que o Auto de Infração agiu corretamente ao excluir INTEGRALMENTE os valores devidos aos concessionários pela intermediação ou entrega do veículo, como informado pelo contribuinte em item específico da intimação realizada, a título de comissão devida aos concessionários.

22. A Fiscalização abateu esses valores sem reduzir qualquer valor do ICMS incidente sobre o preço ao consumidor final, exatamente, porque a Lei autoriza computar o ICMS incidente nesses valores.

23. Nada há a corrigir sobre esse aspecto.” (meus grifos)

Como se vê, entendeu a d. Autoridade Fiscal que, excluindo os valores das comissões pagas às concessionárias, estariam excluídos também os valores do ICMS sobre elas incidentes por entender que o “ICMS normal sobre os valores devidos a título da comissão a ser paga aos concessionários já está incluso no valor devido da própria comissão”.

Discordo da referida Informação Fiscal e entendo que assiste razão à Recorrente quando alega que a mera exclusão dos valores de comissão não é suficiente para a exclusão também do ICMS incidente sobre ela da base de cálculo do IPI.

Isso porque o valor do ICMS devido em cada nota fiscal é calculado sobre o montante total da operação, ou seja, sobre o valor total da venda (que inclui o valor da comissão paga) e, portanto, *in casu*, sobre o valor da comissão, é necessário também realizar o cálculo do ICMS proporcional a esta parcela.

Para melhor facilitar a compreensão, trago abaixo um exemplo, com o cálculo do valor de ICMS devido em uma operação de comercialização de veículo no valor de R\$ 100.000,00, considerando uma comissão de 10% e o ICMS de 20%.

Valor Veículo Fábrica	R\$ 90.000,00
Valor Comissão	R\$ 10.000,00
Valor Produto NF	R\$ 100.000,00
BC ICMS (Produto + ICMS 20%)	R\$ 125.000,00
ICMS Devido (20%)	R\$ 25.000,00
Valor NF	R\$ 125.000,00

Afirmou a Unidade de Origem que, retirando o valor da Comissão, o ICMS incidente sobre ela seria excluído sem a necessidade de qualquer outro cálculo, na medida em o ICMS integraria o próprio valor. De acordo com o exemplo acima, neste caso, teríamos a mera exclusão dos valores da comissão com o seguinte resultado:

Valor NF	R\$ 125.000,00
Valor Comissão	(R\$ 10.000,00)
Total BC IPI	R\$ 115.000,00

Entendo que o cálculo a ser realizado deve considerar separadamente o valor do veículo destinado a fábrica do valor da comissão, a fim de se verificar exatamente o valor do ICMS que incidiu sobre a comissão, conforme a seguir:

Valor Veículo Fábrica	R\$ 90.000,00	Valor Comissão	R\$ 10.000,00
Valor Produto NF	R\$ 90.000,00	Valor Comissão NF	R\$ 10.000,00
BC ICMS (Produto + ICMS 20%)	R\$ 112.500,00	BC ICMS (Comissão + ICMS 20%)	R\$ 12.500,00
ICMS Devido (20%)	R\$ 22.500,00	ICMS Devido (20%)	R\$ 2.500,00
Valor NF	R\$ 112.500,00	Valor NF	R\$ 12.500,00

O somatório do valor da NF das duas tabelas é exatamente o mesmo valor de R\$ 125.000,00, mas, no caso, excluído o valor completo da comissão (Comissão + ICMS Comissão), o valor a ser oferecido à tributação pelo IPI seria menor:

Valor NF	R\$ 125.000,00
Valor Comissão	(R\$ 12.500,00)
Total BC IPI	R\$ 112.500,00

Destarte, a mera exclusão do valor da comissão paga às concessionárias não é suficiente para a retirada do ICMS incidente sobre a mesma, pelo que concluo que a premissa da manifestação da Unidade de Origem quanto ao tema foi, de fato, equivocada.

Ainda, discordo também da Unidade de Origem no que tange sua manifestação quanto ao ICMS-ST.

Entendeu a d. Autoridade Fiscal que o ICMS-ST não foi levado em consideração no cálculo do IPI, e por isso, não assistiria razão à Recorrente. Por outro lado, a Recorrente assim se manifestou:

“Além do ICMS incidente sobre a comissão, ainda há outra parcela desse imposto que deveria ter sido retirada da base de cálculo do IPI, o que tampouco foi feito, não obstante isso também tenha sido requerido na referida petição do dia 19/01/2024.

Trata-se, essa “segunda parcela”, do ICMS-ST recolhido em razão das disposições do Convênio ICMS n. 51/2000, o qual disciplina a incidência desse imposto nas operações faturadas diretamente para consumidor final.

Como dito, a DRF também entendeu, para esse caso, que não havia ICMS a retirar, visto que ele já não teria composto a base de cálculo do IPI. Nas suas palavras, como o “ICMS-ST é considerado ‘por fora’ do valor do produto e não está incluso como no ICMS Normal (...), se a Fiscalização já tiver operado a partir do próprio VP, não é necessário fazer dedução do ICMS-ST”.

No entanto, como antecipado, a Unidade de origem não tratou, como deveria, do ICMS-ST previsto pelo Convênio n. 51/2000, justamente aquele cobrado nas operações de venda direta. A Delegacia abordou, na verdade, outra modalidade de ICMS-ST – aquele devido por fabricantes e importadores em relação às operações subsequentes de revenda dos produtos que comercializam (substituição tributária progressiva). E essa distinção, como se demonstrará, é fundamental para a adequada apreciação da controvérsia: o ICMS-ST progressivo é realmente calculado “por fora”, conforme dito pela DRF, mas aquele devido nos termos do Convênio n. 51/2000, não. É “por dentro” e isso, como a própria Delegacia acabou por reconhecer, faz toda a diferença.

Para clareza do que se pretende arguir, mormente para refutar as razões constantes da Informação Fiscal de fls. 4.589/4.594, é importante retomar alguns pontos do regime instituído pelo referido convênio. E, já de largada, cabe uma importante advertência: a COSIT já analisou a questão, com a Solução de Consulta n. 268/2019, tendo concordado com a Recorrente quanto ao que se passa a sustentar.

(...)

É cediço que o Convênio n. 51/2000 cuida de peculiaridade do ramo automotivo. Diferentemente do que se passa com outros setores da economia, as montadoras

comercializam seus veículos tanto por meio de revendedores (as chamadas concessionárias), como diretamente com os consumidores finais. Essas possibilidades são trazidas/autorizadas pela “Lei Ferrari” (Lei n. 6.729, de 28 de novembro de 1979) e influenciam nas formas de tributação das operações. No caso em tela, como se sabe, está-se a cuidar da segunda hipótese.

A principal distinção entre um caso e outro reside no número de etapas econômicas da cadeia de consumo de veículos automotores. Nas vendas à rede, ocorrem duas operações de venda: (1) da fabricante para a concessionária, e (2) desta para o consumidor final. Na venda direta, como o próprio nome diz, o adquirente do veículo o compra diretamente da própria indústria, com o que se tem apenas um negócio jurídico realizado. E a consequência disso, para os fins do ICMS, está justamente na quantidade de incidências: com a participação da rede de concessionárias, são dois impostos, pois duas operações de circulação de mercadorias; se o faturamento é direto, a tributação é obviamente única.

O modelo do Convênio n. 51/2000 não traria maiores repercussões para as vendas internas (ocorridas no território de um só Estado). No entanto, nas operações interestaduais, a sistemática dependia de um ajuste para gozar de plena eficácia (aceitação pelas unidades federadas): que o ICMS incidente sobre a operação fosse dividido entre os Estados envolvidos (o Estado de origem da mercadoria, sede da montadora, e o Estado de destino do bem, onde se localizasse o consumidor final).

É que, naquele momento (ano de 2000), a diretriz constitucional era a de que, nas vendas interestaduais a consumidores finais que não fossem contribuintes do ICMS, esse imposto era devido integralmente ao Estado de origem, nada ficando com o ente de destino. A regra mudou com o advento da Emenda Constitucional n. 87/20154, mas, até então, sem o Convênio n. 51/2000, as vendas diretas de veículos automotores beneficiavam apenas os poucos Estados em que estavam situadas as fabricantes (também conforme realidade da época), deixando os Estados dos consumidores sem qualquer participação na arrecadação.

O que fez o Convênio n. 51/2000, portanto, foi dividir, entre os entes federados, o ICMS único incidente sobre as vendas interestaduais diretas de veículos automotores: conforme as suas normas, nesses casos, parte do imposto ficaria com o Estado de origem e parte com aquele do destino. E o Convênio n. 51, além disso, esclareceu que a parcela do destino seria recolhida com a técnica da substituição tributária. Nesse ponto, a leitura das cláusulas é relevante: (...)”

Neste contexto, temos que o ICMS-ST referente ao Convênio ICMS n.º 51/2000 é, na verdade, ICMS próprio recolhido em sistemática específica quando das vendas diretas e não se confunde com o ICMS-ST das vendas para distribuidores. Das notas fiscais anexadas aos autos, é

possível verificar inclusive que os campos de “ICMS-ST Convênio 51” é distinto do regular “ICMS-ST”.

Portanto, deve a Unidade de Origem se manifestar expressamente sobre o tema eis que fundamental para o presente julgamento.

Ante o acima exposto, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para Unidade de Origem, para fins de que se manifeste sobre:

- i. O valor da comissão paga por nota fiscal;
- ii. O valor do ICMS incidente sobre as comissões, nos termos desta Resolução;
- iii. O valor da base de cálculo do IPI e do lançamento fiscal, se consideradas as exclusões dos valores indicados no item ii;
- iv. O valor do ICMS-ST Convênio 51 nas notas fiscais consideradas no lançamento fiscal;
- v. O valor da base de cálculo do IPI e do lançamento fiscal, se consideradas as exclusões dos valores indicados no item iv;
- vi. Elabore parecer conclusivo, informando se houve alteração da base de cálculo do IPI para o período; e
- vii. Intimar a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho