



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	Fl.
Brasília. 07/103/09	
Maria Luzimar Novais Mat. Sinc 91641	

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

Recorrente : MILANO DISTRIBUIDORA DE VEÍCULOS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos:

5. Originou-se a presente ação fiscal através dos Mandados de Procedimento Fiscal 0819000-2003-02150-4 (fls. 01) e 0819000.2003.01365-0 (fls. 04), sendo que a empresa em epígrafe foi intimada a apresentar os livros e documentos arrolados nos Termos de Intimação Fiscal de fls. 07, 09, 10 e 22, e no Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 17 a 19.

6. Do exame levado a efeito na documentação apresentada, foram constatados pelo Agente Fiscal, fatos irregulares, com infringência às normas legais que regem a espécie, descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 343/344, conforme segue em síntese:

a) Foram constatadas divergências entre as receitas que integram a base de cálculo da COFINS e aquelas escrituradas nos livros Registro de Saídas, divergências essas relativas às receitas de vendas de veículos novos, que foram apenas parcialmente incluídas na base de cálculo da COFINS, sob alegação de que as mesmas teriam sido transferidas para outra pessoa jurídica e, portanto, poderiam ser excluídas da base de cálculo da contribuição, nos termos da Lei nº 9.718/98, art. 3º, parágrafo 2º, inciso III.

b) O contribuinte foi intimado a demonstrar e comprovar os valores que, computados como receitas, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, porém não atendeu a intimação, permanecendo as divergências apuradas sem justificativas ou comprovação.

c) As aquisições e as vendas de produtos estão escrituradas nos livros Registro de Entrada e Registro de Saída, pelos seus valores totais, e estão amparadas por notas fiscais de compras e vendas, respectivamente. Tratam-se de operações de compra e venda de produtos, sem transferência de receitas a outra pessoa jurídica.)

d) Os valores não incluídos na base de cálculo da contribuição estão em desacordo com a legislação, pois se referem à receita bruta de venda de mercadorias, não transferidas para outra pessoa jurídica, que, conforme a legislação, devem integrar a base de cálculo da COFINS.

e) A fiscalização realizou levantamento nos livros contábeis e fiscais, assim como nas Guias de Informações e Apuração do ICMS - GIA, tendo sido apurados os efetivos valores de receita bruta e a COFINS devida pelo contribuinte em cada mês, que foi confrontada com o valor declarado em DCTFs - Declarações de Contribuições de Tributos Federais.

f) O levantamento encontra-se detalhado nos demonstrativos de fls. 345 a 347, nos quais consta, na coluna "K", a diferença mensal na apuração e recolhimento da COFINS, que foi objeto de lançamento de ofício.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FI.
Brasília. 07 / 07 / 07	
Maria Luzimar Novais Mat. Símb. 91641	

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

7. Em vista das infrações constatadas, foi lavrado o presente Auto de Infração (fls. 357 a 361), no valor total de R\$ 14.773.926,31, incluindo-se tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até 30.09.2003, para constituir o crédito tributário relativo a COFINS dos períodos de apuração de julho de 1998 a março de 2003, com enquadramento legal exposto às fls. 356 e 360.

8. Regularmente notificada em 24.10.2003 (fls 363), a autuada apresentou, em 24.11.2003, a impugnação de fls. 366 a 383, acompanhada de documento de fls. 384 a 420, alegando, em suma, o que se segue:

8.1 Em preliminar, alega a tempestividade da impugnação, pois foi cientificada, via AR, da lavratura do auto de infração em 23.10.2003, e apresentou a defesa em 24.11.2003 (segunda-feira).

8.2 Alega que, segundo o artigo 150, §4º do CTN, os meses de julho, agosto e setembro de 1998 já teriam decaído, pois o auto de infração foi lavrado em outubro de 2003.

8.3 O artigo 3º, §2º, inciso III da Lei 9.718/98 determina a exclusão, para fins de apuração de base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, dos valores que, computados como receita, houvessem sido repassados a outras pessoas jurídicas. O fato das operações realizadas pela empresa terem sido amparadas por notas fiscais de compra e venda, por seus valores totais, não afasta a assertiva de que houve transferência de receitas nas mesmas operações; por outro lado, demonstra a regularidade formal das operações da impugnante.

8.4 A empresa é uma concessionária da FIAT e, como tal, adquire veículos desta para revenda. Por força do contrato assinado com a montadora, a impugnante é abrigada a adquirir uma determinada cota de veículos para venda. Os preços praticados pelas concessionárias de veículos, se não taxativamente impostos pela montadora, são evidentemente direcionados pela mesma, e com isso controla a margem de comercialização (diferença entre o valor de aquisição do veículo junto à montadora e o seu valor de venda pela concessionária) praticadas pelas concessionárias.

8.5 A margem de comercialização não ultrapassa 5%, e apenas esta pequena parcela da receita lançada pela empresa em seus registros é que é efetivamente auferida, sendo o restante diretamente repassado à montadora, efetiva beneficiária dos recursos.

8.6 Embora as notas fiscais de venda de veículos emitidas pela impugnante reflitam o valor total dos veículos comercializados, o que obriga a impugnante a registrar, em seus livros e contabilidade, receita de igual importe, dúvidas não há que esta receita não lhe pertence em sua inteireza e que, como tal, não integrará seu patrimônio. Grande parte dessa receita (mais de 95%) é transferida para a montadora, fazendo-se aplicável a regra do inciso III, § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

8.7 A exclusão prevista no inciso III, § 2º do artigo 3º da Lei 9.718/98 não significa isenção ou qualquer benefício fiscal, mas sim a explicitação orientadora quanto já trazido no §1º do mesmo artigo, ou seja, de que a base de cálculo do PIS e da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	CC-MF
CONFÉRENCIA DO ORIGINAL	FI.
Brasília, 07 / 03 / 07	
Maria Luzia de Novais Mat. Sijpe 91641	

jurídica, devendo ser excluído tudo que não for receita, em atenção ao artigo 195, I da Constituição Federal, e artigo 110 do CTN.

8.8 Receita é valor que passa a pertencer a determinada pessoa (física ou jurídica), agregando-se ao seu patrimônio. Cita pareceres de ilustres tributaristas para corroborar seu entendimento.

8.9 O próprio legislador ordinário, tendo o zelo de não deixar o contribuinte sujeito à tributação daquilo que não se caracteriza como seu faturamento ou receita bruta, no mesmo §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, usou a redundante expressão "receitas auferidas pela pessoa jurídica". O sentido do verbo "auferir" é relacionado a acréscimo, patrimônio, ganho ou propriedade de quem auferir, não podendo tomar os valores repassados à montadora como receitas da concessionária.

8.10 Pretender a exação do PIS e COFINS sobre valores que não representam receita da impugnante e que, por isso, não refletem sua capacidade contributiva, representaria, ainda, verdadeira tributação confiscatória. Cita julgados da esfera judicial para corroborar seu entendimento.

8.11 Ao contrário do sustentado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, a impugnante demonstrou e comprovou a transferência de receitas à montadora, tendo apresentado seus Livros de Entrada e Saídas e arquivo contendo os valores repassados à FIAT.

8.12 A fim de dar o devido cumprimento ao artigo 3º, §2º, inc. III da Lei 9.718/98, as bases tributáveis relativas ao período compreendido entre fevereiro de 1999 a junho de 2000 devem ser revistas, a fim de que delas sejam excluídos os valores repassados à montadora.

8.13 Contesta a aplicação da taxa SELIC por ausência de lei que estipule seus percentuais. Embora haja lei prevendo a aplicação da taxa SELIC, não se logra encontrar, nesta lei, qual o percentual desta taxa, o que fere a determinação contida no artigo 161, §1º do CTN e o princípio da estrita legalidade tributária. Tendo em vista a inexistência de previsão de outro percentual de juros em lei, há que ser aplicado, ao caso em tela, o percentual estipulado no §1º do artigo 161 do CTN. Cita julgado da esfera judicial para corroborar seu entendimento.


9. Tendo em vista a solicitação do despacho de fls. 431 (Parcelamento Especial - PAES), o presente processo foi encaminhado para a DERAT/SPO. No despacho de fls. 434 a DERAT/SPO informa que, embora o contribuinte tenha feito opção pelo Parcelamento Especial (PAES) de acordo com a Lei 10.684/2003, não houve desistência da impugnação, e portanto não foram desmembrados os referidos débitos, retornando o presente processo para esta DRJ.

A DRJ em São Paulo II - SP, manteve o lançamento, entendendo que a decadência da Cofins é de dez anos, consoante o artigo 45 da Lei nº 8.212, e que, conforme ADN SRF 56/2000, o artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9.718 carecia de norma regulamentadora, que não foi editada, sendo revogado pela MP nº 1.991, de 09.06.2000. Conclui ar. decisão que a quantia repassada à montadora é um custo ou despesa para o distribuidor e que, nos termos da Lei nº 6.729/79, resta "claro o acontecimento de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 07 / 03 / 07	FL. _____
 Maria Luzimar Novais Mat. Siabc 91641	

relações de compra e venda entre a montadora e concessionária". Não resignada, foi interposto recurso voluntário, no qual a empresa repisa sua articulação recursal.

Houve arrolamento de bens (fl. 524 e 531) para recebimento e processamento do recurso.

É o relatório



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBU	NT 2003-MF
CONF. ORIGINAL	Fl.
Brasília, 07 de 03 de 2007	
Maria Luzimar Novais Mat. Supl. 91641	

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR JORGE FREIRE

Primeiramente saliente-se que a lide é parcial, nos termos do disposto na r. decisão, não controvertido pela recorrente. Assim, as questões a serem tratadas neste julgado referem-se ao prazo preclusivo para a Fazenda constituir o crédito tributário, a base de cálculo da Cofins das concessionárias de veículos e a Selic como juros de mora

I – A DECADÊNCIA DA COFINS

No que pertine à decadência, entendo que deva ser dado provimento ao recurso, nos termos do pedido.

A decisão ora afrontada entendeu que o prazo decadencial da Cofins rege-se pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91, sendo o mesmo, em consequência, de dez anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Com a devida *vênia*, dirirjo desse ponto de vista. Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias¹, quando passou a ser cediço que a redação do artigo 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a Cofins uma espécie de contribuição social, por conseguinte um tributo, a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência.

E para mim, estreme de dúvidas, que a matéria da decadência é norma geral de direito tributário. A consequência danosa do entendimento contrário é a oportunidade que se abre para que cada ente tributante possa editar leis sobre prazos decadenciais em relação aos tributos de suas competências, o que poderia levar à existência, em tese, de mais de cinco mil prazos decadenciais diferentes em relação, v.g., ao IPTU, dado o número de municípios hoje existentes. Poderia permitir, também, que o Congresso Nacional editasse tantos prazos decadencias distintos quantos fossem os tributos de competência da União. Ou seja, um verdadeiro caos, que só conduz em um sentido: a insegurança jurídica aliada à falta de racionalização do sistema tributário, já deveras complexo e inacessível ao homem médio brasileiro.

Aliomar Baleeiro² já nos ensinava que desde a Constituição Federal de 1946, o veículo das normas gerais de direito financeiro e de direito tributário são as leis complementares da União, com natureza de lei Nacional. Dizia ele que a CF prevê a edição de normas gerais que obrigam as diferentes esferas legiferantes, permitindo,

¹ Conforme entendimento do STF no Recurso Extraordinário 146.733.

² *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Derzi – 11ª. ed, 13ª tiragem, Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 42.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	CC-MF
CONFÉRMADO ORIGINAL	
Brasília: 02 / 03 / 07	Fl.
Maria Luzimar Novais Mat. Sign. 91641	

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

assim, ao traçarem diretrizes comuns, não só o controle mais eficiente das finanças públicas como também o planejamento global para a otimização e racionalização da arrecadação tributária e dos atos financeiros estatais.

E, nesse sentido, valho-me de Eurico de Santi, que em sua obra "Decadência e Prescrição no Direito Tributário Brasileiro"³, história o termo "normas gerais de direito financeiro", quando examina trechos do Parecer de Aliomar Baleeiro justificando a Emenda 938 e o próprio Projeto do atual CTN, fragmento que a seguir transcrevo:

Justificação da emenda 938 ao projeto da Constituição de 1946, sobre normas gerais de direito financeiro:

"...visa a disciplinar uniformemente em todo o país as regras gerais sobre a formação das obrigações tributárias, prescrição, quitação, compensação, interpretação, etc evitando o pandemônio resultante de disposições diversas, não só de um estado para outro, mas até dentro do mesmo estado, conforme seja o tributo em foco. Raríssimas pessoas conhecem o Direito Fiscal positivo do Brasil, tal a Babel de Decretos-leis regulamentos colidentes, em sua orientação geral".

....

Em matéria financeira, nesta época de aviões, quem cortar o Brasil de norte a sul ou de leste a oeste conheça o império de mais de 2000 aparelhos fiscais, pois que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios se regem por textos diversos de direito tributário, muito embora todos eles se entronquem ou pretendam entroncar-se na Constituição Federal, como primeira fonte jurídica da imposição. Cada Estado ou Município regula diversamente os prazos de prescrição, as regras da solidariedade, o conceito de fato gerador, as bases de cálculo dos impostos que lhe forem distribuídos, etc..(grifei)

E, adiante em sua obra, o autor paulista conclui que a edição de lei complementar em relação às normas gerais de direito tributário não maculam o pacto federativo ou a isonomia dos entes públicos⁴, mas, muito pelo contrário, delimitam o pacto e racionalizam o sistema jurídico tributário nacional, evitando ao máximo possível, como diria Becker, o carnaval tributário. Assim se expressa o citado autor:

Note-se que, com esse sentido, a expressão cunhada por ALIOMAR BALEEIRO, de que derivou a expressão normas gerais em matéria de legislação tributária, não arranha o pacto federativo, como querem aqueles que levam em consideração apenas os Incisos I e II do Art. 146. Pelo contrário, funciona, como expediente demarcador desse pacto, posto que, com sua generalidade, além de uniformizar a legislação, evitando eventuais conflitos interpretativos entre as pessoas políticas, garante o postulado da isonomia entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

³ 1ª. ed, São Paulo, Max Limonad, 2000, p. 84/85.

⁴ Essa é a fundamentação daqueles que defendem a leitura dicotômica do art. 146 da CF, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Roque Carraza, José Roberto Vieira e Maria do Rosário Esteves.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	ES	2 ^o CC-MF
CLASSE ORIGINAL		Fl.
Brasil: 07 03 107		
Maria Luíza Mar Novais Mat. Sign. 91641		

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

No mesmo sentido se posiciona Luciano Amaro⁵, quando afirma:

É, ainda, função típica da lei complementar estabelecer normas gerais de direito tributário (art. 146, III). Em rigor, a disciplina "geral" do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao sistema tributário nacional.

Ainda na vigência da Constituição anterior, discutiu-se sobre a abrangência que teria a lei complementar então prevista no art. 18, § 1º, daquela Constituição. Embora a doutrina se tenha inclinado para a identificação de três funções (estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência), alguns juristas sustentaram haver apenas duas funções: editar normas gerais para regular as limitações e para compor conflitos (sublinhei).

No mesmo rumo asseverou Souto Maior Borges⁶, quando afirmou:

Diversamente (em relação às normas gerais de direito financeiro), ocorre com as normas gerais de direito tributário que, materialmente e formalmente, são leis nacionais. As normas gerais de direito tributário, ex vi do art. 18, § 1º, somente podem ser instituídas por um processo formal específico: a lei complementar.

E, por fim, conclui o mestre pernambucano:

...o âmbito material de validade tanto da norma geral de direito tributário, quanto da norma geral de direito financeiro, e portanto os respectivos âmbitos de aplicação, transcendem o campo dos interesses exclusivos da União.

A Constituição atual, em seu art. 146, III, "b", procurou não deixar as dúvidas que, a nosso ver, já inexistiam no texto anterior (art. 18, § 1º), conforme demonstrara Hamilton Dias de Souza⁷, quando expressamente arrolou a decadência tributária como norma geral de direito tributário.

⁵ *Direito Tributário Brasileiro*, 7.ed., São Paulo, Saraiva, 2001, p. 165.

⁶ *In Lei Complementar Tributária*, São Paulo, RT, 1975, p. 96/97.

⁷ *O objetivo (das normas gerais de direito tributário) da norma constitucional é permitir – além da regulação das limitações e conflitos de competência – que a lei de normas gerais complete a eficácia de preceitos expressos e desenvolva princípios decorrentes do sistema. Tal objetivo tem em vista a realidade*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2ª CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, 07 / 03 / 07	Fl.
Maria Luzia de Novais M.J. Sign. 92611	

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

Dessarte, quanto a este tema, fico, consoante dizeres de Paulo de Barros Carvalho, com a "escola bem comportada do Direito Tributário brasileiro", pois minha posição pessoal é que as hipóteses listadas nas alíneas do art. 146, III, da Carta Federal, somente podem ser veiculadas por meio de lei complementar nacional, já que a própria Constituição definiu que a matéria de decadência é norma geral de direito tributário.

E hoje o CTN, ao menos em seu Livro Segundo, é lei nacional e, materialmente, lei complementar, veiculando normas sobre decadência, quer em seu art. 173, crer pela leitura feita do art. 150, § 4º, para os tributos lançados por homologação. Não vejo como não dar eficácia a norma decadencial prevista no CTN, em detrimento daquela prevista em lei ordinária, independentemente da espécie tributária que estejamos versando.

Gize-se, porém, que não se está aqui a fazer juízo acerca da constitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212, mas, simplesmente, identificando a antinomia entre ambas e o fundamento da minha opção jurídica para a aplicação da norma veiculada em norma geral de direito tributário.

Por isso, que à Cofins aplicam-se as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica, mas com o status de lei ordinária, possa sobrepujar o estatuído em lei complementar vigente sobre mesma matéria, mormente tratando-se de norma geral de direito tributário. Dispõe o CTN que o prazo decadencial para a Fazenda constituir de ofício o crédito tributário de sua competência é de cinco anos. Contudo, o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial de cinco anos irá variar, conforme exista ou não antecipação de pagamento do tributo.

ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO PARA FINS DE INÍCIO DA FLUÊNCIA DO PRAZO DECADENCIAL

Se houver antecipação de pagamento, caracterizado está o lançamento por homologação; caso contrário, estará descaracterizada tal forma de lançamento e, conseqüentemente, o início da fluência do prazo passa a ser a do artigo 173, I, que é a regra geral.

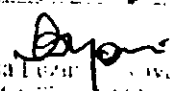
Não tenho dúvida que a atividade de lançar e gerir tributos é uma parte da função administrativa *lato sensu*, e que, em princípio, deveria ser desempenhada pela Administração pública. Talvez o ideal fosse que ela própria cobrasse seu crédito prescindindo da ajuda do contribuinte. Contudo, a verdade é que é impossível ao Estado, com a massificação dos fatos tributáveis, por si próprio, verificar cada uma das obrigações tributárias surgidas identificando a ocorrência de todos os fatos imponíveis que vão se operando no plano fático. Por isso que as leis tributárias vêm cominando aos administrados determinadas tarefas que a Administração não pode realizar.

brasileira, onde a multiplicidade de municípios, e mesmo de estados membros exige uma formulação jurídica global, que garanta a unidade e racionalidade do sistema". "Normas Gerais de Direito Tributário", in Direito Tributário, São Paulo, Bushatsky, 1973, vol. 2, p.30-35.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍ- CONFERE COMO ORIGINAL	2º CC-MF FI.
Brasília, 07 / 03 / 07	
Maria Leir  M.ª S.ª	

O lançamento por homologação foi criado para enfrentar essa carência, atribuindo ao sujeito passivo da obrigação tributária "o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" (CTN, art. 150, *caput*), desta forma atribuindo-lhe um dever de colaboração com a administração. Mas essa participação do sujeito passivo não deslocou a si o ato administrativo de lançamento, que continua privativo da autoridade administrativa, a qual incumbe apurar com força jurídica definitiva o débito tributário, e justamente por isso que alguns autores pátrios discordam do termo autolancamento na sua sinonímia com lançamento por homologação.

A atividade do particular, no lançamento por homologação, é no procedimento de lançamento, restando o ato liquidatório, o lançamento propriamente dito, à Administração, partindo do pressuposto que lançamento, em sentido técnico-jurídico, é aquele ato emitido pela administração que fixa, em concreto, a quantia do débito tributário.

O fulcral é que a atividade do contribuinte, nas hipóteses em que a lei prevê sua participação, consiste num "conjunto de operações mentais ou intelectuais que o particular realiza em cumprimento de um dever imposto pela lei, e que reflete o resultado de um processo de interpretação do ordenamento jurídico tributário e de aplicação deste ao caso concreto, com escopo de obter o quantum de um débito de caráter tributário", como nos ensina Estevão Horvath.⁸ (sublinhei)

Com efeito, se o fim buscado com a participação do particular no procedimento de lançamento é o de apurar o montante e recolhê-lo ao Erário, se assim a lei impositiva o determinar (conforme expresso na cabeça do artigo 150 do CTN), uma vez não cumprido tal dever, não há falar-se em lançamento por homologação, desta forma afastando a incidência do § 4º do mencionado artigo 150 do CTN. E obstada sua aplicação, a contagem do prazo decadencial terá como termo *a quo* aquele do artigo 173, I, do CTN.

Nesse sentido, Luciano Amaro⁹ assevera que,

"quando não se efetua o pagamento antecipado exigido pela lei (que é a hipótese versada nos autos), não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito."

É ver, também, Sacha Navarro Coelho¹⁰:

⁸ "Lançamento Tributário e "Autolancamento." São Paulo, Dialética, 1997, p. 163.

⁹ "Direito Tributário Brasileiro", 7 ed, São Paulo, Saraiva, 2001, p. 394.

¹⁰ "Curso de Direito Tributário Brasileiro", Rio de Janeiro, Forense, 2003, p. 721.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	ES. 2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FI.
Brasília, 07 / 03 / 07	
Maria Luzina de Novais Mat. Simp. 91641	

Nos impostos sujeitos a lançamento por "homologação", contudo - desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário - o dia inicial da decadência é o de ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação,(sublinhei)

E o STJ vem trilhando este entendimento, conforme se constata pela ementa de recente julgado, a seguir transcrita:

LANÇAMENTO. HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. - PRIMEIRA SEÇÃO

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação, é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede o Fisco de praticar qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita a Fazenda de proceder à regular constituição do crédito tributário para prevenir a decadência do direito de lançar. A Seção, ao prosseguir o julgamento, conheceu dos embargos e deu-lhes provimento. Precedentes citados: EREsp 101.407-SP, DJ 8/5/2000; EREsp 278.727-DF, DJ 28/10/2003; REsp 75.075-RJ, DJ 14/4/2003, e REsp 106.593-SP, DJ 31/8/1998. EREsp 572.603-PR, Rel. Min. Castro Meira, julgados em 8/6/2005. (sublinhei)

Como no presente caso houve antecipação de pagamento, caracterizando o lançamento por homologação, a decadência, *in casu*, rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN, sendo, conseqüentemente, o termo *a quo* para o início da contagem de seu prazo quinquenal a data da ocorrência do fato gerador.

Contudo, com a ressalva de minha posição pessoal, acima articulada, venho acompanhando a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de considerar o prazo decadencial da Cofins de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador. Assim, no período sob exação, não estava precluso o direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sob exame.

II - A EXCLUSÃO DA RECEITA

Quanto à questão de fundo, a matéria já foi objeto de minha análise no recurso 114.561, julgado nas Sessões de outubro de 2002, quando asseverei que o faturamento de carros zero quilômetro pelas concessionárias caracteriza-se como faturamento próprio destas.

No que pertine à forma negocial entre a montadora e a recorrente, a mim ficou evidenciado que a operação feita entre aquela e a concessionária, estreme de dúvidas, é uma operação de compra e venda. É claro que por ser o automóvel zero quilômetro, objeto da mercancia, um bem de alto valor agregado, a transação reveste-se de peculiaridades especiais. Também pelo fato da relação entre a montadora e suas concessionárias ser atípica, vez que toda atividade mercantil da concessionária vincula-se a estratégias de marketing e financiamento da própria montadora, seguindo rígidas políticas traçadas por esta última.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍ- CONFERE DESP. Nº 07/03/02	2º CC-MF PES. FI.
Brasília, 07/03/02	
Maria Luiza [Assinatura] Mat. Simp. 0-1611	

Justamente por isso é que o veículo é faturado pela montadora à concessionária, devendo ser dada alguma garantia à montadora, questão não demonstrada nos autos. A transferência da propriedade sobre tais bens se dá com a tradição do veículo.

Assim, quando o veículo é vendido ao consumidor final, a garantia fica transferida em relação a este, que assume o financiamento, se for o caso. Mas, daí querer afirmar que o veículo sai da montadora, não passando à propriedade da concessionária, há uma grande distância. A mim não resta dúvida que quando o veículo sai da montadora para a concessionária, a operação é de compra e venda. Certo que revestido de peculiaridades tendo em vista os valores significativos transacionados e o próprio vínculo fortíssimo entre montadora-concessionária, que mantém relações comerciais ímpares vinculadas à forma de atuação destas em nosso mercado automobilístico.

Com efeito, não entendo como o ato negocial entre a montadora e suas concessionárias possa ser caracterizado como consignação para venda. Talvez se a recorrente comercializar veículos usados, possa se dar tal tipo negocial, mas não na venda dos veículos adquiridos às montadoras.

A hipótese que poderia vir ao encontro da recorrente, seria no caso do veículo sair faturado da montadora diretamente para seu consumidor final, cabendo à concessionária, exclusivamente, a comercialização e entrega do veículo. Mas esse não é o caso vertente.

Dessa forma, afasto a possibilidade que o contrato entre a montadora e a concessionária, para o recebimento do veículo, seja de consignação para venda futura. Conseqüentemente, sem reparos o lançamento quando computou como base de cálculo o valor do resultado auferido, faturado nas vendas de veículos novos ao consumidor final.

E o Poder Judiciário já tem decisões nesse sentido, conforme teor das ementas a seguir transcritas:

I - CONSTITUCIONAL . TRIBUTÁRIO . PRELIMINAR DESCABIMENTO DO AGRADO DE INSTRUMENTO . INOVAÇÃO LEGISLATIVA (LEI 9.139/95) . COFINS EPIS . FATURAMENTO . CONCESSIONARIÁ AUTORIZADA DE VEÍCULOS . NATUREZA DA OPERAÇÃO . REVENDA OU INTEPMEDIAÇÃO CONSTITUCIONALIDADE - COGNIÇÃO SUMÁRIA.

1. Não se avista aperfeiçoada, prima facie, na comercialização de veículos pela rede autorizada de concessionária, assumindo esta o risco inerente a negócio próprio, a configurar a hipótese típica de revenda que, enquanto tal, não se descaracteriza pela simples circunstância de a aquisição dos veículos ocorrer por intermédio de financiamento, gravado com garantias próprias.

2. Em casos tais, diante de evidência de tal ordem, ainda que não definitiva, eis que é sumária a cognição da controvérsia, não se pode autorizar a incidência da Cofins apenas sobre a diferença financeira entre o preço de aquisição e o preço de venda, tal como pretendido, na medida em que o faturamento, para tal feito, é o resultado final e global da operação comercial.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	28	CC-MF
CONFERÊNCIA DO ORIGINAL		
Brasília.	07	03
07		
Maria Luíza M. Novais		
Mat. Siapl 01641		

3. Agravo a que se nega provimento, prejudicado o agravo regimental.¹¹

2 - TRIBUTÁRIO. CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS NOVOS. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA DE PIS E COFINS.

1. O contrato garante a exclusividade de distribuição dos produtos produzidos pela concedente ao consumidor final, ou seja, a atividade desenvolvida pela concessionária (distribuidora) consiste na revenda da mercadoria comprada junto ao fabricante.

2. O produto adquirido ingressou no patrimônio da concessionária, não podendo, assim, excluir-se da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos produtos adquiridos junto à concedente.

3. Apelo improvido. ¹²

Nesse rumo, também, decisão deste Conselho no Acórdão nº 203-08.178, de relatoria do Dr. Francisco Maurício de Albuquerque e Silva, votado, à unanimidade.

Assim, na esteira do averbado pela decisão objurgada, entendo que no caso das concessionárias de veículos há, juridicamente falando, duas operações bem estanques; a operação de compra dos veículos junto às montadoras e a operação de venda desses veículos a consumidores finais. Portanto, entendo que os valores recebidos por essa última operação são, efetivamente, receita própria da recorrente, e os valores que são repassados à montadora revestem-se de custo da operação, não havendo que se falar em receita de terceiros.

Também não tem aplicação ao caso a revogada norma do inciso III do § 2º, do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, pois a incidência da regra nela prevista dependia de "normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo". E, não tendo sido regulamentada essa possibilidade até a revogação dessa norma pela MP nº 2.113-26, de 27.12.2000, já se manifestou o STJ que essa norma nunca foi eficaz.

III – A TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA

No que tange à arguição da ilegalidade da utilização da taxa Selic como juros moratórios e limitação dos juros à taxa de 1% ao mês, também é de ser rechaçada. À Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei, caso contrário estaria imiscuindo-se em área de competência do Poder Legislativo, o que é até mesmo despropositado com o sistema de independência dos poderes.

¹¹ TRF 3º REGIÃO, AGRAVO DE INSTRUMENTO 1999.03.00.012207-0, REL4 TOR JUIZ CARLOS MUTA, DJU 27/10/99.

¹² TRF 1ª REGIÃO - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA 2000.38.03. 001603-5/MG, RELATOR JUIZ HIL TON QUEIROZ, 4ª TURMA, JULGAMENTO: 28/08/2001, PUBLICAÇÃO em 15/01/2002, FONTE DJU, pag. 220.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	2ª CC-MF
CONFÉRENCIA ORIGINAL	Fl.
Brasília: 07 / 07 / 07	
Maria Luzim Novais Mat. Sijape 91641	

Processo nº : 19515.003134/2003-61
Recurso nº : 128.165
Acórdão nº : 204-01.924

Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquerir se determinada lei padece de algum vício formal ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo artigo 13 da Lei nº 9.065/95. Sendo assim, é transparente ao Fisco a forma de cálculo da taxa que o legislador, no pleno exercício de sua competência, determinou que fosse utilizada como juros de mora em relação aos créditos tributários da União.

Dessarte, a aplicação da taxa Selic com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade.

CONCLUSÃO

Forte em todo o exposto,

NEGO PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 07 de novembro de 2006.


JORGE FREIRE //