



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

Processo nº 10675.002687/2005-51

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 3001-000.035 – Turma Extraordinária / 1ª Turma

Sessão de 27 de outubro de 2017

Matéria Base de cálculo de PIS/COFINS

Recorrente Uberlândia Automóveis S/A

Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IPI. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA APRECIAÇÃO.

A Súmula nº 2 do CARF estabelece que o mesmo não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Orlando Rutigliani Berri - Presidente

(assinado digitalmente)
Cleber Magalhães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Cleber Magalhães, Renato Vieira de Ávila e Cássio Schappo.

Relatório

Trata o p.p. de pedido de restituição de PIS e COFINS por parte de comerciante de veículos automotores (efl. 2 e ss.).

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto o relatório produzido pela 2^a Turma da DRJ/Juiz de Fora (efl. 414 e ss):

O interessado apresentou pedido de restituição de PIS/Pasep e COFINS que teriam sido retidos a maior, por ter sido incluído o IPI na base de cálculo das contribuições (fl.01);

A DRF-Uberlândia/MG emitiu Despacho Decisório nº 1.009/2008, no qual não reconhece o direito creditório pleiteado (fls. 187 e seguintes);

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 194 e seguintes), na qual alega que a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS/COFINS através de Instrução Normativa é inconstitucional e ilegal.

Posteriormente a DRJ/Juiz de Fora ementou da seguinte forma:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002 PIS/PASEP E COFINS -
BASE DE CALCULO A IN 54/2000 não criou base de calculo
das contribuições diferente da prevista na legislação de
regência.*

Solicitação Indeferida

No Recurso Voluntário, a Recorrente, em suma, repetiu as considerações anteriores. Alegou, em especial que:

Não aplicar a Instrução Normativa, portanto, não significaria, em qualquer hipótese, controle de legalidade e constitucionalidade, privativos do Judiciário, eis que a Administração Pública pode e deve afastar a aplicação de normas que não estejam em conformidade com a lei federal, que atentam aos princípios previstos em nossa Constituição Federal ou, ainda, que estejam incompatíveis de aplicação em virtude de ausência de lei tutele a regulamentação da norma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleber Magalhães - Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

Da alegada ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 54, de 2000

As Conselheiros do CARF é defeso pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade da legislação tributária. A questão foi pacifica pela Súmula n 2, in verbis:

Súmula CARF nº2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do mérito - a alegação de que o IPI não deve fazer parte da base de cálculo da COFINS

Vamos, inicialmente, buscar como o Judiciário tem enfrentado a questão:

"TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. O STJ firmou o entendimento de que, no regime da substituição tributária, o IPI não pode ser deduzido da base de cálculo do PIS e da COFINS, ante a ausência de norma autorizadora. 2. Agravo Regimental não provido." (AgRg no REsp 1058330/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 19/03/2009)

"TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FABRICANTES E IMPORTADORES DE VEÍCULOS (SUBSTITUTOS) E COMERCIANTES VAREJISTAS (SUBSTITUÍDOS). BASE DE CÁLCULO. VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE IPI DESTACADOS NA NOTA FISCAL. INCLUSÃO NO CONCEITO DE "PREÇO DE VENDA" EX VI DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 54/2000. LEGALIDADE. LEI 9.718/98 (ARTIGO 3º, § 2º, I). DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. 1. A Instrução Normativa SRF nº 54/2000, revogada pela IN SRF nº 247, de 21.11.2002, dispunha sobre o recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas pelos fabricantes (montadoras) e importadores de veículos, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas (regime de substituição tributária instituído pela Medida Provisória nº 1.991/2000, atual MP nº 2.158/2001, editada antes da Emenda Constitucional nº 32). 2. A base de cálculo das aludidas contribuições, cujos contribuintes de fato são os comerciantes varejistas, é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante ou do importador (artigo 44, parágrafo único, da MP 1.991-15/2000, artigo 3º, caput, da IN SRF 54/2000), sendo certo que o ato normativo impugnado limitou a definição como o preço do produto acrescido do valor do IPI incidente na operação. 3. A insurgência especial dirige-se ao reconhecimento da ilegalidade do artigo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 54/2000, em virtude do disposto no inciso I, do § 2º, do artigo 8º, da Lei nº 9.718/98, in verbis: § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluemse da receita bruta: I as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;" 4. A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Eg. STF que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.0846/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa. 5. Na mesma assentada, afastouse a argüição de inconstitucionalidade do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, mantendo-se a higidez das deduções da base de cálculo das contribuições em tela, elencadas em seu §2º. 6. Deveras, à luz do supracitado dispositivo legal, as "vendas canceladas", os "descontos incondicionais", o "IPI" e o "ICMS" cobrado pelo vendedor do bem ou pelo prestador do serviço, na condição de substituto tributário, não integram a base de cálculo da COFINS e da contribuição destinada ao PIS. 7. Entremos, as informações prestadas pelo órgão local da Secretaria da Receita Federal, coerentemente, elucidam a quaestio iuris: "... o regime de substituição tributária envolve uma presunção de fato gerador. O fato gerador presumido diz respeito às contribuições devidas pela concessionária, não se confundindo, pois, com as contribuições do próprio fabricante, a que alude o art. 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/98, especialmente no que diz respeito à exclusão do IPI. Este dispositivo trata da base de cálculo usual do PIS e da COFINS vinculada a fato gerador praticado pelo fabricante ou importador, na condição de contribuinte do IPI. Exemplificando: o fabricante, contribuinte do IPI, tem de apurar o que ele fabricante deve a título de PIS e COFINS. Para isso, ele fabricante deve determinar o valor do seu faturamento, que é a base de cálculo dessas contribuições. Ora, por certo que o IPI devido pelo fabricante não poderia ser considerado para fins de determinação do faturamento dele (o valor destacado em nota fiscal é repassado aos cofres públicos), donde a exclusão prevista pelo tal dispositivo da Lei 9.718/98 que, repito, é comando dirigido ao fabricante (contribuinte do IPI). (...) tanto é verdade que o IPI está incluído no preço de venda do fabricante que o legislador teve de expressamente excluí-lo, para fins de determinar o faturamento do fabricante, pois, de outra forma, estaria a considerar o IPI destacado na nota fiscal pelo fabricante como se fosse receita dele. Situação totalmente diversa é a apuração do faturamento do revendedor, que não é contribuinte do IPI (não há destaque na nota fiscal). Assim, esqueçamos, por ora, o regime de substituição tributária.

Na situação acima proposta (sem substituição), o revendedor de automóveis não tem nem de pensar no IPI, que está embutido no custo da mercadoria e, ademais, será integralmente repassado ao consumidor final. Logo, quando se pergunta qual o faturamento do revendedor (base de cálculo do que ele revendedor deve a título de PIS e COFINS), é óbvio que a

resposta somente poderá ser o preço de venda do veículo ao consumidor final. Dizer, ou reclamar, que nesse preço está incluído o IPI é algo de tão esclarecedor quanto dizer que nele está incluído o custo do motor do carro e de todas as demais peças que o compõe. Ou seja, não é preciso dizer. É óbvio que todo o custo do produto, somado à margem de lucro do revendedor, integra o seu preço final, pago pelo consumidor. (...) O que parece ocorrer é que existe uma enorme dificuldade, por parte das impetrantes, em perceber a diferença entre as situações, de veras dispares, do fabricante (contribuinte do IPI) e do revendedor (não contribuinte do IPI), para fins de determinar o faturamento (base de cálculo) de cada um deles. (...) Nesse sentido, considerando o disposto no art. 3º, § 1º, I, da Lei 9.718/98, é importante, no caso em tela, ter em mente dois pontos básicos, a saber: 1. Os revendedores varejistas de veículos não são contribuintes de IPI, quer dizer, não destacam o valor do mesmo nas notas fiscais de venda; e 2. A exclusão do valor do IPI prevista no art. 3º, § 1º, I, refere-se apenas a pessoas jurídicas que são contribuintes do IPI, posto que apenas pode ser excluído o valor do IPI quando destacado em separado no documento fiscal." (fls. 71/73). 8. Destarte, a exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS somente aproveita o contribuinte do aludido imposto (o fabricante), quando da apuração de seu próprio faturamento, a fim de efetuar o recolhimento das contribuições devidas pelo mesmo. 9. Consecutariamente, a referida dedução, prevista no artigo 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, não se aplica aos comerciantes varejistas, não contribuintes do IPI, donde se de assume a legalidade da IN/SRFN.54/2000. 10. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 665.126/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2007, DJ 01/10/2007, p. 214)

"TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. INCLUSÃO DO IPI NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. POSSIBILIDADE. LEGALIDADE DA IN/SRFN.54/2000. 1. Jurisprudência pacífica desta Corte no sentido de que, diante da ausência de norma autorizadora, no regime de substituição tributária, o IPI não pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes: AgRg no REsp 802436/RS, Rel. Min. César Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe de 14.10.2011; AgRg no REsp 1058330/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19.3.2009; REsp 881.370/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 3.4.2008.

2. Inexistência de ilegalidade da IN/SRFN.54/00 ao determinar que, para efeito das contribuições recolhidas no regime de substituição, "considerase preço de venda do fabricante ou importador, o preço do produto acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI incidente na operação" (art. 3º, § 1º).

3. Agravo regimental não provido." (Ag Rg no AREsp 175.285/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/08/2012, DJe 21/08/2012) Do Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF4: "EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.

*COMÉRCIO DE VEÍCULOS. ART. 43DAMP2.158
 35/2001. INSRF 54/2000. A autora afirma que a IN 54/2000 da Secretaria da Receita Federal, ao incluir expressamente o IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, desbordou dos limites postos pelo artigo 43 da MP 2.158 35/2001. Não merece guarida a irresignação. Antes mesmo da edição da IN SRF 54/2000, a parcela correspondente ao IPI já integrava o preço de venda do veículo determinado pelo fabricante. O próprio §1º do artigo 43 da MP 2.158 35/2001 já previa como base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS devidos pelos comerciantes varejistas o "preço da venda da pessoa jurídica fabricante". A parcela correspondente ao IPI sempre integrou o preço de venda do fabricante, não tendo a instrução normativa alargado a base de cálculo das contribuições. O destaque do IPI nas notas fiscais, é irrelevante, servindo unicamente para fins de apuração. O artigo 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/98, que dispõe sobre a possibilidade de exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS destinase ao contribuinte do IPI, no caso, o fabricante do veículo. Esta isenção não aproveita a autora. Ainda que as contribuições em comento sejam recolhidas pelo fabricante, este atua como substituto tributário, pagando obrigação que, a rigor, não é sua, pois é o substituído caso o comerciante varejista quem realiza o fato gerador até então presumido." (TRF4, AMS 2004.70.03.0080066, PRIMEIRA TURMA, Relator VILSON DARÓS, DJ 05/07/2006)*

O CARF também tem se manifestado ne mesmo sentido, de reconhecer a correção da inclusão do IPI na base de cálculo da COFINS nos casos em que são recorrenetes comerciantes de automóveis.

Trago voto da lavra do Conselheiro Cássio Schappo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PIS E COFINS.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IPI. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA APRECIAÇÃO.

O regime de substituição tributária das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, instituído pela MP 1.991/15/2000 com base no art. 150, § 7º da Constituição Federal, determinou que os fabricantes e os importadores de veículos ali mencionados fossem os responsáveis na condição de substitutos tributários por essas contribuições, devidas pelos comerciantes varejistas art. 44 da Medida Provisória, tendo como base de cálculo o preço de venda do fabricante. A INSRF 54/2000 não trouxe inovação ao disciplinar a matéria, explicitou apenas o previsto em lei, de que o IPI recolhido pelo fabricante compõe o preço de venda da mercadoria. Não cabe a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se manifestar a cerca da inconstitucionalidade de normas vigentes. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido." (Processo nº 13851.001484/200558; Acórdão nº 3801005.245; Relator Conselheiro Cássio Schappo; Data da sessão 18/03/2015).

A decisão mais moderna a tratar do assunto foi exarada em 24 de julho de 2017, pela 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária da 3^a Seção, gerando o acórdão 3201-003.020, que também mantém o entendimento:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2000, 2001

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IPI. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA APRECIAÇÃO. Não compete ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se manifestar acerca da constitucionalidade de normas vigentes. O regime de substituição tributária das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, estabelecido para os comerciantes varejistas pelo art. 44 da Medida Provisória nº 1.991/2000, não contempla a exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI devido pelo fabricante na operação de venda.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

Assim, por todo o exposto, entendo que não cabe razão à Recorrente.

Nestes termos, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)
Cleber Magalhães