



**Processo nº** 10680.008464/2005-29  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-009.468 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de setembro de 2020  
**Recorrente** RECREIO B. H. VEICULOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Ano-calendário: 2001, 2002

Ementa:

VEÍCULOS NOVOS. VENDA A VAREJO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO

O regime de substituição tributária das contribuições para a Cofins, estabelecido para os comerciantes varejistas pelo art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15/2000, não contempla a exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI devido pelo fabricante na operação de venda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinicius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## 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, *in verbis*:

Trata-se de Pedido de Restituição, a título de pagamento a maior de Cofins. Tal pedido foi indeferido e o respectivo direito creditório não foi reconhecido nos termos do Despacho Decisório 1033/DRF/BHE ao argumento em síntese de que não cabe a aplicação da exclusão do IPI da base de cálculo do Pis e da Cofins tendo em vista a ausência de normas neste sentido.

Manifestação de inconformidade protocolada em 09/07/2014; trechos abaixo consoante o seguinte articulado:

*“I. TEMPESTIVIDADE E ESCLARECIMENTOS INICIAIS*

[...]

**II - BREVE EXPOSIÇÃO DOS FATOS.**

[...]

4. O crédito objeto do mencionado pedido de compensação reporta-se na inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Instrução Normativa nº. 54/2000.

[...]

**III - DAS RAZÕES PARA APRESENTAÇÃO DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE EM FACE DO COMBATIDO DESPACHO DECISÓRIO**

[...]

**IV - DA LEGITIMIDADE DA MANIFESTANTE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - A PROIBIÇÃO DA REFORMATIO IN PEJUS**

[...]

10. O acórdão recorrido contém a declaração de suposta ilegitimidade da Manifestante (substituída) para pleitear compensação/restituição de indébito que teve por objeto exação recolhida por terceiro - responsável determinado por Lei (substituto).

11. Ocorre que, sendo a Manifestante (substituída) o sujeito passivo da obrigação tributária, e o fabricante/montadora (substituta) apenas o responsável tributário, por expressa determinação legal; cediço que a exação é suportada pela Manifestante, tendo total legitimidade ativa para pleitear a sua compensação/restituição.

[...]

15. Não obstante estar-se à frente do instituto da substituição tributária, em que o regime jurídico do sujeito passivo da obrigação tributária será o do contribuinte substituto, o qual será responsável pelo pagamento do crédito tributário, a Manifestante possui legitimidade para pleitear a presente restituição haja vista que a exação fiscal lhe é afeta.

[...]

**A proibição da reformatio in pejus**

21. Ademais das argumentações explanadas acima, convém ressaltar que a suposta ilegitimidade ativa da substituída, ora Manifestante, não foi declarada no acórdão exarado pela Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte. Em assim sendo, o despacho ora recorrido não pode fazer reforma em prejuízo da Manifestante.

**V - DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS**

[...]

24. Desta forma, ao acrescer na base de cálculo, que seria tão-somente o valor da mercadoria, o valor do IPI, o Fisco terminou por criar hipótese de incidência de contribuições sobre impostos federais, cujo valor não inclui na base de cálculo do imposto e sobre o qual não incide imposto.

[...]

26. Conseqüário natural, quando a COFINS for cobrada e recolhida antecipadamente pelo vendedor dos bens na condição de substituto tributário, deverá excluir da base de cálculo desta contribuição, o IPI.

27. Isso é o que está claro ao se conjugar o disposto na Lei nº 9.718/98 e a MP 2.037. Diante disso, sob pena de ferir o princípio da legalidade e da hierarquia das leis, é inadmissível que um ato do Secretário da Receita Federal, de envergadura jurídica menor, substitua o que está expresso na legislação ordinária e na medida provisória.

28. [...] o artigo 3º, § 2º da Lei nº 9.718/98 dispôs sobre a base de cálculo com o único objetivo de assegurar aos contribuintes da COFINS a aplicação de princípios constitucionais tributários, evitando a cobrança de tributo com efeito confiscatório, a fim de se fazer respeitar a capacidade financeira do contribuinte.

[...]

**V- DOS PEDIDOS**

- (a) seja reconhecido os cálculos efetuados pela Manifestante e, consequentemente, seja declarada a inexistência de saldo devedor;
- (b) seja reconhecida a homologação TOTAL dos pedidos de compensação consubstanciados nos PER/DCOMP's;
- (c) Ad argumentandum, caso assim não estenda esta I. Delegacia, seja convertido o julgamento em diligência a fim de que seja efetuado novo cálculo de atualização de valores [...]"

A 2<sup>a</sup> Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou a manifestação de inconformidade improcedente, nos termos do Acórdão n.º 09-055.652, de 26 de novembro de 2014, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Ano-calendário: 2001, 2002

**INCONSTITUCIONALIDADE**

A autoridade administrativa não possui competência para apreciar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

**RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO. INOCORRÊNCIA.**

Somente o substituto tributário pode excluir o IPI do substituído da base de cálculo da Cofins. O sujeito passivo intermediário na cadeia de revenda do produto não pode excluir o valor do IPI pago ao vendedor em razão de sua posição legal de substituto tributário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual repisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

É o breve relatório.

**Voto**

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

O cerne da questão é definir se o valor do IPI retido pelas montadoras de veículos, sob o regime de substituição tributária estabelecido pelo art. 44 da Medida Provisória n.º 1.991-15, de 2000, deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins dos comerciantes varejistas.

Essa matéria já foi enfrentada em outras ocasiões pelo CARF. Trago à baila o Acórdão n.º 2201-00.197, de relatoria do ex-conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, que retrata meu pensamento sobre tema, de forma que o utilizo para fundamentar minha decisão, *verbis*:

Conforme demonstrado, a recorrente pleiteia a restituição de parte das contribuições para o PIS e Cofins, pagas sob o regime de substituição tributárias, retida elas montadoras dos veículos sobre as vendas efetuadas a ela, sob o argumento de que ouve

retenção/pagamentos a maior pelo fato de as contribuições terem sido pagas sobre bases de cálculo apuradas com a inclusão do IPI faturado.

Ao contrário do seu entendimento, o IPI incidente sobre o valor dos veículos automotores novos, vendidos a ela, compõe a base de cálculo do seu faturamento e não deve ser excluído da base de cálculo utilizada pelas montadoras para o cálculo daquelas contribuições, pelo regime de substituição tributária.

O IPI destacado nas notas fiscais de vendas de veículos automotores novos não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelas montadoras, mas integra a base de cálculo devida pelas revendedoras, concessionárias autorizadas.

Antes da implantação do regime de substituição tributária para tais produtos, a base de cálculo das contribuições devidas pelas revendedoras era o faturamento mensal com as exclusões previstas na legislação tributária então vigente.

Considerando que as concessionárias de veículos que realizam vendas a varejo não são contribuintes do IPI, o imposto destacado nas notas fiscais integra o custo do produto vendido. Assim, no preço de venda a varejo praticado por elas está embutido, além de outros custos e da margem de comercialização, o valor do IPI pago na aquisição dos veículos.

A legislação, então vigente, assim dispunha:

Lei nº 9.718, de 28/11/1998:

*“Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

*Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*

*§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.*

*§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se 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;*

*II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*III – revogado*

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”*

De acordo com este dispositivo, a base de cálculo é o faturamento mensal da pessoa jurídica.

Posteriormente, foi editada a MP nº 1.991-15, de 10/03/2000, instituindo o regime de substituição tributária para a comercialização de veículos automotores novos, assim dispondo, *in verbis*:

*“Art. 44. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.”*

Ora, preço de venda do fabricante é o valor total da nota fiscal, nele incluídos todos os impostos, inclusive o IPI.

Também, a IN SRF nº 54, de 19/05/2000, que regulamentou este dispositivo não deixou quaisquer dúvidas o que se entende por preço de venda do fabricante, assim dispondo, *in verbis*:

*“Art. 1º. A substituição tributária da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-16, de 11 de abril de 2000, obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa.*

*Art. 2º. Os fabricantes e os importadores dos produtos relacionados no art. 44 da Medida Provisória nº 1991-16, de 2000, relativamente às vendas desses produtos realizadas a partir de 11 de junho de 2000, ficam obrigados a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas desses produtos.*

*Art. 3º. Para efeito do disposto no artigo anterior, as contribuições serão calculadas com base no preço de venda do fabricante ou importador.*

*§ 1º Considera-se preço de venda do fabricante ou importador o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente na operação.”*

O regime de substituição tributária não alterou as bases de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins. Tanto no regime anterior, quando a responsabilidade era da concessionária varejista, quanto no de substituição tributária, a base de cálculo era o faturamento, ou seja, o preço de venda dos veículos, nele incluído os impostos, IPI e ICMS.

Dessa forma, não há que se falar em pagamentos a maior, uma vez que a base de cálculo utilizada pela montadora para o cálculo das contribuições retidas sob o regime de substituição tributária está correta e de conformidade com a legislação então vigente.

Em virtude das razões postas acima, resta evidente que a base de cálculo da Cofins devida pelo comerciante varejista de veículos automotores novos e cobrada sob o regime de substituição tributária pela respectiva montadora é o preço de suas vendas aos consumidores, incluindo todos os custos, inclusive o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pago por ela e a margem comercial estimada. Assim, a contribuição cobrada nesse regime sobre o preço final de venda, com a inclusão desse imposto, não constitui indébito tributário

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho

