



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

Processo nº 10805.002007/2004-96  
Recurso nº 153.611 Voluntário  
Acórdão nº 2101-00.009 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
Sessão de 03 de março de 2009  
Matéria Restituição/Compensação  
Recorrente FIORELLI COMERCIAL DE VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida DRJ em Campinas - SP

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

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

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

À autoridade administrativa não compete rejeitar a aplicação de lei sob a alegação de inconstitucionalidade da mesma, por se tratar de matéria de competência do Poder Judiciário, com atribuição determinada pelo art. 101, II, "a" e III, "b", da Constituição Federal. (Súmula nº 2, do 2º Conselho de Contribuintes).

PIS/COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO VAREJISTA DE AUTOMÓVEIS (SUBSTITUÍDOS). EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO.

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. Consectariamente, a referida dedução, prevista no art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98, não se aplica aos comerciantes varejistas, não contribuintes do IPI, donde se assume a legalidade da IN SRF nº 54/2000. (Precedentes do STJ. REsp 665126/SC)

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda seção de julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso, Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Domingos de Sá Filho.

## Relatório

Trata-se de pedido de restituição formalizado pela contribuinte em 13/10/2004, relativamente a recolhimentos feitos a título de PIS e de Cofins pela filial – CNPJ nº 51.196.855/0007-66, correspondentes aos períodos de apuração de junho/2000 a outubro/2002, por entender ser indevida a inclusão do IPI na base de cálculo das referidas contribuições.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a decisão recorrida:

*“Trata-se de Pedido de Restituição de fl. 1, protocolado em 13/10/2004, no valor de R\$ 489.022,02, correspondente a recolhimentos feitos a título de Programa de Integração Social – PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos períodos de apuração de junho/2000 a outubro/2002, conforme planilha de cálculo às fls.3/76. A interessada alegou cobrança a maior das contribuições por meio do § 1º do art. 3º da Instrução Normativa nº 54, de 19 de maio de 2000 (indevida inclusão do IPI na base de cálculo).*

*A DRF em Santo André emitiu o Despacho Decisório de fls. 89/91, indeferindo o pedido de restituição e não reconhecendo o direito creditório da contribuinte, sob a fundamentação de que, de acordo com a legislação, não há que se cogitar da exclusão do valor do IPI da base de cálculo do PIS e da Cofins.*

*Cientificada do indeferimento de seu pleito em 18/11/2005 (fl. 92v), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 16/12/2005 (fls. 93/97), na qual alega:*

4. Desde logo, verifica-se que a decisão atacada, é de plano contestável, visto que, a autoridade recorrida obrou por não apresentar qualquer justificativa clara e inequívoca das razões de seu indeferimento, limitando-se singela e sinteticamente, primeiro, a reproduzir os textos de lei referidos pelo contribuinte, nos quais – diga-se – embasou sua justa pretensão, obstaculizando desta feita, seu direito líquido e certo de ver restituído contribuição que recolheu a maior, depois, por argumentar que valor das contribuições é devido porque o IPI está incluído no corpo da nota fiscal.

5. De rigor o cerne da questão, está na adequada e acurada interpretação do amplo espectro de normas e dispositivos legais reguladores do PIS e da Cofins, deliberadamente citado pelo contribuinte, os quais, desde sua criação, ou seja, com o advento da Lei Complementar 70/91, não admitem a inclusão do IPI em sua base de cálculo (...)

7. Com o advento da Medida Provisória de nº 1.991-18 de 09/06/2000, posteriormente reeditada sob o nº 2.158-35, de 24/08/2000, restou modificada a forma de exigência do PIS e da Cofins, através do enunciado constante do parágrafo único de seu artigo 43, de onde se extrai a premissa de incumbir ao Fabricante/Montadora na condição de fornecedor do produto, cobrar do contribuinte, que no caso é sua rede autorizada, para posterior recolhimento aos cofres da receita Federal, em procedimento conhecido como 'Substituto Tributário'. Assim, tanto o PIS como a Cofins, passaram a ser previamente calculados sobre o preço de compra dos concessionários, conforme determinação expressa aludida em sobredito artigo de lei.

8. Contudo, o recolhimento das contribuições em comento, sofreu significativa mudança, com graves prejuízos ao bolso do contribuinte, quando a Receita Federal editou a Instrução Normativa de nº 54/2000, em especial no seu artigo 3º, parágrafo 1º, onerando de forma ilegal e abusiva, a cobrança dessa contribuição pois incluiu na base de cálculo do PIS e da Cofins, o valor do IPI, distorcendo assim o conceito contábil e legal do preço de venda de um veículo componente do faturamento, posto que, tal imposto já se mostra agregado ao custo do veículo adquirido pela manifestante para futura comercialização.

9. A ilegalidade da inclusão do IPI na base de cálculo para recolhimento do PIS e da Cofins, nos 27 (vinte e sete meses) em que esteve vigendo a Instrução Normativa 54/2000, é patente e defesa em lei, na medida em que é princípio comezinho de direito que um ato infralegal, e de cunho meramente regulamentador, como na espécie, não possui o condão de alterar a base de cálculo de tributos já previamente instituídos e regrados em lei própria, vindo a ferir flagrantemente o princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso I da Constituição Federal, bem como o da hierarquia das leis, disposto no mesmo diploma Maior, por ocasião de seu enunciado de nº 59.



10. Uma Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal tem seu campo de atuação/vigência dentro dos limites da administração direta, não podendo atingir os contribuintes que, como particulares que são, só fazem, ou deixam de fazer em virtude de lei. E nesse particular, é bom frisar que o próprio Governo Federal, por ocasião da edição da Medida Provisória 2.158-35, não autorizou a inclusão do IPI na base de cálculo para efeito de recolhimento das contribuições em tela, não podendo assim, mera Instrução Normativa criar essa obrigação junto ao contribuinte.

11. Mas não é só isso, para espancar de vez com qualquer dúvida que ainda exista acerca da legitimidade/legalidade do pleito visando a restituição desse valor recolhido a maior, cumpre registrar que, com a edição da Lei nº 10.485/02, também conhecida como PIS e Cofins não cumulativa, em vigor desde 01 de novembro de 2002, o legislador, em seu artigo 1º reconheceu o abuso daquela Instrução Normativa, voltando a excluir o IPI para efeito do recolhimento da base de cálculo do PIS e da Cofins.

12. Ademais a pretensão da manifestante em ver restituído esses valores pecuniários recolhidos a maior por conta desta esdrúxula e ilegal inclusão do IPI, mostra-se ainda mais genuína e legítima, dada a pacífica natureza indireta do tributo IPI, pois o contribuinte, como concessionário que é, quando adquire veículos da Montadora/ Fabricante, o faz mediante seu faturamento, o que equivale a dizer, haver uma nítida operação de compra e venda entre as partes. Como o ciclo de tal tributo se encerra nesta operação, é evidente que o concessionário acaba sendo o efetivo contribuinte de fato do IPI, até porque é ele quem acaba arcando com o valor de tal tributo, que já vem embutido no preço da mercadoria, muito embora não seja ele o consumidor final.” (destaques do original)

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 05-20.331, de 28 de novembro de 2007, os Membros da 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP decidiram, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

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

*Veículos. Substituição. Base de Cálculo.*

*A base de cálculo da Cofins, segundo o regime de substituição tributária previsto no art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, é o preço de venda do fabricante ou importador, considerado este o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação.*

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

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

*Veículos. Substituição. Base de Cálculo.*

*A base de cálculo da Cofins, segundo o regime de substituição tributária previsto no art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 2000, é o preço de venda do fabricante ou importador, considerado este o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação.*

*Solicitação indeferida”.*

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega que (i) em momento algum pleiteou a declaração de inconstitucionalidade de lei; (ii) é legítima sua pretensão de restituir o valor supostamente pago a maior de PIS e de Cofins em virtude da inclusão do IPI em suas bases de cálculo.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Com o presente pedido de restituição a contribuinte buscou a recuperação de valores supostamente pagos a maior a título de PIS e de Cofins, sob o argumento de que a IN SRF nº 54/2000 alterou a base de cálculo dos tributos, o que fere o princípio da legalidade e a hierarquia das leis.

Muito embora a contribuinte tenha tentado dar outra denominação à sua pretensão, o fato é que tenciona que a administração ignore legislação vigente, à qual está vinculada.

O órgão competente para declarar a ilegalidade ou inconstitucionalidade de uma norma legislativa é o Judiciário, e não é outra a pretensão da contribuinte senão que se reconheça a ilegalidade/inconstitucionalidade da IN nº 54/2000, afirmando que sua intenção, na verdade, é o contrário, é que a legislação seja aplicada.

Há casos em que inexistem dúvidas quanto à não aplicabilidade da lei frente à interpretação da Constituição Federal, razão pela qual, algumas matérias têm sido objeto de apreciação pelos julgadores administrativos.

Não se pode esquecer, primeiramente, que a Constituição é uma lei, denominada Lei Fundamental, e, por conseguinte, nada impede que o contribuinte invoque tal ou qual dispositivo constitucional para alegar que a lei ou o ato administrativo contraria o disposto na Constituição. Afinal, há uma gama de interpretações possíveis para uma mesma norma jurídica, cujo espectro deve ser reduzido a partir da aplicação dos valores fundamentais consagrados pelo ordenamento jurídico.

A liberdade dos Conselhos de Contribuintes está na interpretação dos fatos concretos envolvidos pelo processo administrativo, na aplicação de jurisprudência - de acordo



com o entendimento de cada julgador, visto que sua aplicação não é obrigatória em todos os casos, mas sempre se pautando no que determina a Lei.

Por outro lado, devemos lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário. Afinal, presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo ou mesmo do Executivo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.

Diante dos fatos, e considerando a Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes<sup>1</sup>, não é este o foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade das leis. Cabe ao órgão administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal. Desse modo, as referidas arguições de inconstitucionalidade/ilegalidade deverão ser feitas perante o Poder Judiciário, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo fiel cumprimento das leis.

De qualquer forma, considerando que o STJ já se manifestou sobre a matéria, melhor sorte não resta à contribuinte se analisarmos o mérito da questão, e para tanto, peço vênica para transcrever a ementa do REsp 665126/SC, da lavra do Min. Luiz Fux, que esclarece sobremaneira o equívoco da contribuinte:

*"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 1.991-15/2000, atual MP nº 2.158-35/2001, 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, e artigo 3º, caput, da IN SRF 54/2000), sendo certo que o ato normativo impugnado limitou-se a defini-lo 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*

<sup>1</sup> SÚMULA Nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.



54/2000, em virtude do disposto no inciso I, do § 2º, do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, verbis:

§ 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;"

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 346.084-6/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.

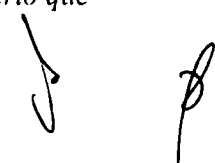
5. Na mesma assentada, afastou-se a argüição de inconstitucionalidade do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, mantendo-se a higidez das deduções da base de cálculo das contribuições em tela, elencadas em seu § 2º.

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. Entrementes, 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 n.º 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, estar-se-ia 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.*

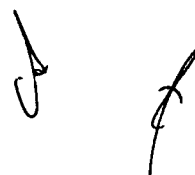
*(...)*

*O que parece ocorrer é que existe uma enorme dificuldade, por parte das impetrantes, em perceber a diferença entre as situações, deveras díspares, 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. Consectariamente, 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 deduz a legalidade da IN SRF 54/2000. (negrito não do original)*

*10. Recurso especial a que se nega provimento.”*

Conclusão

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 03 de março de 2009.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ