



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11030.002317/2004-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-007.718 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de setembro de 2020  
**Recorrente** GUARACAR COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2002

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS NOVOS. IPI NA BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.**

As medidas provisórias que introduziram o regime de substituição tributária das contribuições ao PIS e COFINS nas operações com veículos automotores, cuidaram de estabelecer base de cálculo diferenciada para tal regime, correspondente ao preço de venda praticado pelo fabricante, o que mais tarde veio a ser melhor esclarecido pelas Instruções Normativas SRF nº 54/2000 e 247/2002, informando que o IPI faz parte do preço praticado pelas montadoras. Assim, o IPI compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS recolhidas por substituição tributária nas operações com veículos automotores novos.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 54, DE 19/05/2000. LEGALIDADE.**

A IN SRF nº 54/2000 apenas esclareceu situação fática já existente no mundo jurídico, não criando inovação nem mesmo sendo maculada de ilegalidade, a teor do REsp nº 661.526/SC.

**RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FEITO PELO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

O substituído tributariamente não é contribuinte do tributo para pleitear a sua restituição, pelo fato de não ter recolhido o tributo, obrigação esta transferida ao substituto tributário, no caso em estudo, 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, em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos comerciantes varejistas.

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

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2002

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS NOVOS. IPI NA BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.**

As medidas provisórias que introduziram o regime de substituição tributária das contribuições ao PIS e COFINS nas operações com veículos automotores,

cuidaram de estabelecer base de cálculo diferenciada para tal regime, correspondente ao preço de venda praticado pelo fabricante, o que mais tarde veio a ser melhor esclarecido pelas Instruções Normativas SRF nº 54/2000 e 247/2002, informando que o IPI faz parte do preço praticado pelas montadoras. Assim, o IPI compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS recolhidas por substituição tributária nas operações com veículos automotores novos.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 54, DE 19/05/2000. LEGALIDADE.

A IN SRF nº 54/2000 apenas esclareceu situação fática já existente no mundo jurídico, não criando inovação nem mesmo sendo maculada de ilegalidade, a teor do REsp nº 661.526/SC.

RESTITUIÇÃO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FEITO PELO SUBSTITUÍDO TRIBUTÁRIO. ILEGITIMIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

O substituído tributariamente não é contribuinte do tributo para pleitear a sua restituição, pelo fato de não ter recolhido o tributo, obrigação esta transferida ao substituto tributário, no caso em estudo, 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, em relação á Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelos comerciantes varejistas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente(s) a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

## **Relatório**

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de pedido de restituição da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, no valor de R\$ 108.024,11, entendendo a contribuinte ter havido cobrança a maior daquelas exações em virtude das disposições contidas no art.

30, § 1º, da IN SRF n.º 54, de 19/05/2000 (indevida inclusão do IPI na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS), conforme fl.01.

Ao pedido de restituição a contribuinte juntou as planilhas de fls. 02/18, a cópia da *Alteração Contratual* de fls. 19/26 e a cópia de documento de identificação de fl. 27.

As fls. 30/32 está anexado o Despacho Decisório DRF/PFO/Saort, de 23/05/2005, onde o Sr. Chefe da Saort da Delegacia da Receita Federal em Passo Fundo (RS), por delegação de competência, não reconheceu o direito creditório alegado pela empresa, em face da legislação de regência vigente à época, especialmente o art. 44 da MP n.º 1.991-15, de 2000, bem como o art. 54 (*sic*), § 1º, da IN SRF n.º 54, de 2000. Ressalvou a possibilidade da contribuinte de apresentar manifestação de inconformidade no prazo legal.

A contribuinte tomou ciência em 01/06/2005 — AR de fl. 34.

Não conformada com a decisão exarada, apresentou a contribuinte em 08/06/2005 — fls. 35/38 — sua manifestação contrária, onde argumentou, em síntese, que:

### **I - SÍNTESE DOS FATOS**

- formalizou e requereu Pedido de Restituição de valores de PIS e COFINS pagos a maior em decorrência da ilegal e indevida inclusão do IPI na base de cálculo daquelas contribuições, inclusão esta instituída indevidamente através do art. 3º, § 1º, da IN SRF n.º 54, de 19/05/2000;
- junto com seu pedido de restituição anexou detalhado demonstrativo de cálculo onde justifica sua legítima pretensão, fundamentando sua pretensão na legislação do PIS e da COFINS que aponta;
- não obstante a legalidade de seu pedido, esse com respaldo na legislação, sua pretensão restou vencida, conforme decisão que indeferiu o seu pedido.

### **II— DAS RAZOES DO RECURSO**

- a decisão atacada é contestável, porquanto a autoridade recorrida obrou por não justificar, de forma clara e inequívoca, as razões de seu indeferimento, limitando-se a reproduzir os textos de lei referidos pela solicitante, obstaculizando, assim, o direito líquido e certo de restituição dos valores recolhidos a maior;
- o cerne da questão está na adequada e acurada interpretação das normas e dispositivos legais reguladores do PIS e da COFINS, que, desde sua criação, não admitem a inclusão do IPI na base de cálculo daquelas contribuições, donde existe a premissa de que em favor da manifestante existe *crédito por conta de valores recolhidos a maior, em decorrência da inadequada e impertinente inclusão do IPI na base de cálculo de tais contribuições no período compreendido entre 11 de junho de 2000 a 31 de outubro de 2002, conforme ventilado por ocasião do Demonstrativo de Cálculo acostado ao "Pedido de Restituição"*;
- as contribuições ao PIS e a COFINS tinham sua normatização pelas Leis n.ºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998, legislação essa que introduziu alterações quanto As respectivas bases de cálculo e alíquotas, devendo a base de cálculo ser considerada, para a incidência de tais tributos, como *a totalidade das efetivas receitas brutas auferidas*, excluindo, por evidente, o que não representa receita, a exemplo do IPI, depreendendo-se isso dos enunciados constantes do parágrafo único do art. 3º da Lei n.º 9.715, bem como do § 2º do art. 3º da Lei no 9.718, de 1998;

- com o advento da MP n.º 1.991-18, de 2000, depois reeditada sob o n.º 2.158-35, de 2000, foi modificada a forma de exigência do PIS e da COFINS — parágrafo único do art. 43 — incumbindo-se a montadora ou o fabricante, na condição de fornecedor do produto. De cobrar do contribuinte (sua rede autorizada), para posterior recolhimento A 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;
- contudo, o recolhimento do PIS e da COFINS sofreu significativa mudança com a edição, pela Receita Federal, da IN SRF n.º 54, de 2000, em especial o art. 3º, § 1º, que onerou de forma ilegal e abusiva a cobrança daquelas contribuições, porquanto incluiu na base de cálculo o valor do IPI, distorcendo, dessa forma, 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 para futura comercialização;
- a ilegalidade da inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS no período em que esteve vigente a IN SRF n.º 54, de 2000, é patente e defesa em lei, na medida em que é um princípio simples de direito que um ato infralegal, de cunho meramente regulamentador, não possui o condão de alterar a base de cálculo de tributos já previamente instituídos e regrados por lei própria, havendo flagrante afronta ao *princípio da legalidade*, assentado no art. 5º, inciso I, da CF — enunciado n.º 59;
- uma instrução normativa só pode ter seu campo de atuação ou vigência nos limites da administração direta, sendo que a MP n.º 2.158-35 não autorizou a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo, assim, mera instrução normativa criar essa obrigação para os contribuintes;
- ainda acerca da legitimidade ou legalidade de seu pleito, registra que na Lei n.º 10.485, de 2002, também conhecida como PIS e COFINS não-cumulativos, o legislador reconheceu o abuso perpetrado pela IN SRF n.º 54, de 2000, excluindo, novamente, o IPI da base de cálculo daquelas contribuições.

### III — A LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE

- a pretensão da empresa se mostra mais genuína e legítima dada a natureza indireta do tributo IPI, eis que a contribuinte, como concessionária que é, quando adquire veículos de uma montadora ou fabricante, o faz mediante seu faturamento, o que equivale dizer haver uma nítida operação de compra e venda entre as partes;
- corno o ciclo de tal tributo se encerra nesta operação, resta evidente que a concessionária acaba sendo a efetiva contribuinte de fato do IPI, até porque é ela que arca com o valor de tal tributo, que já vem embutido no preço da mercadoria, muito embora não seja ela a consumidora final.

Ao finalizar, espera que a sua manifestação de inconformidade seja aceita e seus termos reconhecidos no sentido de ver restituídos os valores constantes do demonstrativo de cálculo relativos ao PIS e à COFINS recolhidos a maior por conta da indevida inclusão do IPI na base de cálculo daquelas contribuições, havidas no período compreendido entre 11 de junho de 2000 e 31 de outubro de 2002.

Pede e espera deferimento.

A DRF de origem despachou à fl. 39.

Ato contínuo, a DRJ – SANTA MARIA (RS) julgou a Manifestação de Inconformidade nos seguintes termos sintetizados na ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2002

AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis ou atos, bem como de afronta a princípios constitucionais.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA.

No regime de substituição Tributária, não cabe pedido de restituição para os comerciantes varejistas substituídos, porquanto os mesmos constituem parte ilegítima para formular tal pleito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/10/2002

COFINS. PIS. BASE DE CÁLCULO. CONCESSIONÁRIAS DE VEÍCULOS.

As concessionárias de veículos estão sujeitas ao PIS e A COFINS sobre valor de seu faturamento ou receita, o que inclui o valor total da venda ao consumidor, admitindo-se apenas as exclusões previstas em caráter geral pela legislação.

RECOLHIMENTOS A MAIOR. INEXISTÊNCIA.

Não prospera a alegação de recolhimentos a maior se a contribuinte não logrou fazer prova consistente de sua existência.

Solicitação indeferida.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme consignado no relatório, o processo trata de pedido de restituição da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS e da Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, no valor de R\$ 108.024,11, alegando-se pagamento a maior que o devido na retenção dessas contribuições realizada por substituição tributária, tendo em

vista a inclusão indevida do IPI na base de cálculo das contribuições (IN/SRF n.º 54/2000, artigo 3º, § 1º).

A Autoridade Tributária indeferiu o pleito do contribuinte, por meio do Despacho Decisório DRF/PFO/Saort (32 a 34), de 23/05/2005, em face da legislação de regência vigente à época, especialmente o art.44 da MP n.º 1.991-15/2000 e artigo 3º, § 1º, da IN/SRF n.º 54/2000, que prevêem que as contribuições ao PIS e à COFINS incidirão sobre o preço de venda praticado pelo fabricante, estando aí incluso o IPI.

Inicialmente, a recorrente se insurge, segundo afirma, contra a ilegalidade na inclusão do IPI na base de cálculo para recolhimento do PIS e da COFINS, pela Instrução Normativa n.º54/2000, pois o ato infralegal invadiu matéria de competência da lei.

Afirma que é princípio comezinho de direito que um ato infralegal é 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 n.º59.

Não prospera a argumentação da recorrente.

A MP n.º1991-16/2000 estabeleceu que, a partir de 11 de junho de 2000, o fabricante ou importador dos produtos relacionados no art.44 da mesma MP deviam cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, o PIS e COFINS incidente sobre o preço de venda praticado pelo fabricante, incluído nele o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados –IPI incidente na operação. A referida sistemática vigorou até 31/10/2002, quando entrou em vigor a Lei n.º 10.485, de 2002, que manteve a substituição tributária tão somente em relação aos veículos autopropulsados descritos nos códigos 8432.30 e 87.11 da TIPI.

Como se sabe, a sistemática de substituição tributária, também conhecida como “por antecipação” ou “pra frente”, consiste em um regime de tributação que visa concentrar a tributação das contribuições de toda a cadeia econômica do ramo de atividade em um dos agentes dessa cadeia (substituto tributário, no caso fabricante de veículos), eleito por lei, a fim de facilitar a controle do adimplemento das obrigações tributárias e a consequente redução da sonegação fiscal.

Por essa sistemática de substituição tributária, torna-se evidente que o IPI pago pelas concessionárias (substituído) aos fabricantes (substituto), na aquisição de veículos para revenda, irá compor o custo do veículo a ser revendido, que depois será repassado ao preço praticado na operação de revenda ao consumidor final, compondo, portanto, o faturamento da concessionária. Sobre esse faturamento é que devem incidir as contribuições com as deduções previstas em lei.

Assim, observa-se que deve ser dado tratamento diferente com relação a base de cálculo das contribuições entre os agentes da cadeia. Tem-se, então, que o IPI não compõe a base de cálculo das contribuições próprias ao PIS/COFINS devidas pelos fabricantes de produtos não alcançados pela substituição tributária, uma vez que eles são contribuintes do IPI. Já no caso dos varejistas (revendedores/concessionárias), não contribuintes desse imposto, o IPI integra a base das referidas contribuições (PIS e COFINS) calculadas no regime de substituição tributária, pois esse tributo irá integrar o custo de aquisição da mercadoria que será posteriormente revendida ao consumidor final.

Eis o conteúdo do art.44 da MP nº1991-16/2000 que instituiu a substituição tributária nesse ramo de atividade:

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 a 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.**

(negrito nosso)

Posteriormente, a MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, com suas reedições, não estabeleceu alterações significativas nessa sistemática:

Art. 43. 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.**

(negrito nosso)

Percebe-se pela leitura dos dispositivos acima transcritos que a base de cálculo das contribuições nesse ramo de atividade (revendedores/concessionárias) é o preço de venda praticado pelo fabricante, que, por certo, compõe esse preço o IPI devido pelo fabricante ou importador.

A Secretaria da Receita Federal, no uso de sua competência, explicitou o que se entende por preço de venda aplicável ao cálculo das contribuições, por meio da IN SRF nº54/2000:

Art. 1º A substituição tributária da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 44 da Medida Provisória nº1.991-16, 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 as 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.**

(negrito nosso)

O que se observa é que o dispositivo da IN/SRF nº 54/2000 não promoveu qualquer alteração na base de cálculo do PIS/COFINS, como quer fazer crer a recorrente, vez que apenas explicitou um conceito lógico de preço de venda para os fabricantes que inclui o IPI na operação de saída da mercadoria.

A IN SRF n.º 54/2000 foi revogada pela IN SRF n.º 247/2002 - DOU de 26/11/2002 -, ainda vigente, permanecendo expressa, em seu art. 49, §1º, a disposição de que o IPI deve ser incluído na base de cálculo do PIS/COFINS substituição tributária, aplicável às operações de venda de veículos automotores realizadas pelos fabricantes ou importadores.

Nesse sentido, há várias decisões do Superior Tribunal de Justiça, dentre as quais destaca-se a decisão proferida no julgamento do REsp 665.126/SC, de relatoria do Relator Min. Luiz Fux, cujos fundamentos são a seguir reproduzidos:

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 n.º 54/2000, revogada pela IN SRF n.º 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 n.º 1.991-15/ 2000, atual MP n.º 2.158-35/ 2001, editada antes da Emenda Constitucional n.º 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 n.º 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 346.0846/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, 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. 10. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ REsp 665126/SC 2004/00815763, Relator: Ministro Luiz Fux, Data de Publicação: DJ 01.10.2007)

Nesse mesmo sentido, também tem sido a vasta jurisprudência do CARF, conforme exemplificam os seguintes julgados:

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM VEÍCULOS NOVOS. IPI NA BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.**

As medidas provisórias que introduziram o regime de substituição tributária das contribuições ao PIS e COFINS nas operações com veículos automotores, cuidaram de estabelecer base de cálculo diferenciada para tal regime, correspondente ao preço de venda praticado pelo fabricante, o que mais tarde veio a ser melhor esclarecido pelas Instruções Normativas SRF nº 54/2000 e 247/2002, informando que o IPI faz parte do preço praticado pelas montadoras. Assim, o IPI compõe as bases de cálculo do PIS e da COFINS recolhidas por substituição tributária nas operações com veículos automotores novos.

(Acórdão nº3003.000450, 3ª Seção de Julgamento/3ª Turma Extraordinária, de relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães, sessão de 15 de agosto de 2019)

**VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA OU POR ANTECIPAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.**

A substituição tributária progressiva, também conhecida por substituição tributária "por antecipação", ou, em linguagem mais coloquial, substituição tributária "para frente", consiste no regime de tributação caracterizado pela eleição, por lei, de um substituto tributário, o qual será responsável pelo pagamento, além do imposto pelo qual se reveste na condição de contribuinte de jure original, também pelo imposto dos contribuintes ("substituídos") que se encontram na continuação da cadeia econômica, isto é, em relação aos fatos geradores que, no dizer da CF/88, art. 150, § 7º, devam ocorrer posteriormente. A base de cálculo da Cofins, para efeito do regime de substituição tributária de veículos, onde o substituto eleito por lei é o fabricante ou o importador, é o preço de venda do veículo, pelo fabricante ou importador, acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na operação.

**INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 54, DE 19/05/2000. LEGALIDADE.**

A IN SRF nº 54/2000 apenas esclareceu situação fática já existente no mundo jurídico, não criando inovação nem mesmo sendo maculada de ilegalidade, a teor do REsp nº 661.526/SC.

(Acórdão nº 3301.007.023, da Terceira Câmara/Primeira Turma Ordinária, de relatoria do Conselheiro Ari Vendramini, sessão de 24 de outubro de 2019)

No que concerne à legitimidade para solicitar a restituição das contribuições no caso ora analisado, entendo que é precisa a análise feita no acórdão recorrido, de forma que adoto os seus fundamentos como minhas razões de decidir, os quais transcrevo a seguir:

No tocante à questão da legitimidade da contribuinte para pleitear a restituição, na qualidade de *substituído tributário*, verificadas as disposições contidas na IN SRF nº 54, de 2000, especialmente o art. 2º, cabe observar não assistir razão à interessada, porquanto esta não possui legitimidade ativa para o exercício do direito que pretende, relativamente A alegação de poderia excluir o IPI da base de cálculo da COFINS e do PIS, observado o regime de *substituição tributária*.

Na verdade, a questão da legitimidade ativa na vinculação jurídico-processual tem relação direta com o titular da obrigação material correspondente, sendo de ser observado que o art. 121 do CTN dispõe que o *sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, devendo ser verificado, também, o parágrafo único daquele artigo:

Art. 121 (...)

Parágrafo único - O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Desta forma, estabeleceu a lei que de duas espécies podem ser os sujeitos passivos: os contribuintes e responsáveis tributários.

Logo, como o sujeito passivo se reveste de uma das qualidades supra descritas, automaticamente ele passa a ser a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, integrando a relação obrigacional, a qual se dá entre o contribuinte e o Estado ou entre este e o responsável indicado.

Assim sendo, apenas urn, dentre todos, é que, diante do caso concreto, poderá ser parte legítima para impugnar algum aspecto da obrigação fiscal, pois, como visto, suas situações se excluem no que tange à titularidade da relação material.

Portanto, se num determinado caso a lei impõe que o sujeito passivo seja o responsável, por conseguinte, ele se apresenta vinculado à relação jurídica decorrente da implementação do fato impositivo hipoteticamente descrito na norma jurídico-tributária, e não aquele que, em tese, assumiria a condição de contribuinte.

No presente caso, é a montadora ou o fabricante de veículos o responsável pelo recolhimento das contribuições ao PIS e A COFINS questionadas, a teor do disposto na MP nº 1.991-15, de 2000 e reedições, donde releva indicá-lo como sujeito passivo da obrigação e, portanto, titular do direito de ação contra eventuais pretensões fazendárias (incluídos aqui os pedidos de restituição ou compensação).

Observe-se que não se encontra no presente processo administrativo, nenhum elemento capaz de autorizar a interessada a pleitear em seu nome, a restituição das contribuições recolhidas pelos fabricantes de veículos, não lhe cabendo, nem mesmo, alegar que as contribuições recolhidas pelos estabelecimentos substitutos lhe são repassadas como ônus e que, portanto, lhe assiste interesse ao pedido de restituição, eis que o ônus financeiro é, na verdade, transferido para os consumidores finais.

Assim é de ser entendido que para efeitos do pedido de restituição, a contribuinte não justifica a própria legitimidade e interesse no exercício do direito de ação.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo