



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

Processo n° 13123.000167/2005-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-005.275 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria PIS/COFINS
Recorrente COVEMAQUINAS COMERCIAL DE VEÍCULOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IPI.

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 IN-SRF 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.

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

O regime de substituição tributária das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, estabelecido para os comerciantes varejistas pelo art. 44 da Medida Provisória n° 1.991-15/2000, não contempla a exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI devido pelo fabricante na operação de venda.

CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2. NÃO CONHECIMENTO.

Súmula CARF n° 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto).

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **347/357**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **03-26.707 - 4ª Turma da DRJ/BSA**, e-fls. **339/342**, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, não reconhecendo o direito creditório.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

Trata-se de Pedido de Restituição de fl. 1, protocolado em 05/09/2005, no valor de R\$ 47.879,15, 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 planilhas de cálculo às , fis.14/42. A interessada alegou cobrança a maior das contribuições em decorrência 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 Palmas emitiu o Despacho Decisório de fis.321/323, indeferindo pedido de restituição, fundamentando que a Instrução Normativa nº 54, de 2000 prevê a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins, razão pela qual o pleito não pode ser atendido.

Cientificada do indeferimento de seu pleito em 13/12/2005(11.325), a interessada apresentou, manifestação de inconformidade em 11/ 01/2006, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:

- *A DRF em Palmas não teria analisado a questão por ela suscitada, no sentido de que a Instrução Normativa ir 54, de*

2000, extrapolou os limites fixados pela Medida Provisória n° 1.991-15, de 2000;

• As Medidas Provisórias n° 1.991/15, de 2000, e 2.158-35, de 2001 preveem como base de cálculo do PIS e da Cofins devidas na substituição tributária o preço de venda praticado pelo fabricante, o qual não incluiu o IPI. O artigo 49 da Instrução Normativa n° 247, de 2002, manteve a redação daquele artigo 3º, também sem respaldo legal;

Houve, dessa forma, majoração da bases de cálculo das contribuições por Instruções Normativas, normas estas emanadas do Poder Executivo, que tem o dever de observar o princípio da estrita legalidade.

É o relatório

O Acórdão n.º 03-26.707 - 4ª Turma da DRJ/BSA está assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO

A base de cálculo do PIS e da Cofins, segundo o regime de substituição tributária do setor de veículos, 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.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, alegando, em síntese:

I – Dos Fatos

A Recorrente alega que incorreu em erro de recolhimento a maior, pois a inclusão do valor do IPI na base de cálculo do PIS e COFINS não encontra respaldo legal, sendo a mesma decorrente apenas da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 54/2000.

II – Do Direito

A Recorrente afirma que de acordo com a Medida Provisória nº 1991-15/2000, o IPI não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Nesse sentido, constata que o STF declarou a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98 modificando o conceito de receita bruta.

Em outro giro, traça um histórico da legislação para concluir que a IN SRF nº 54/00 carece de validade.

14. Posteriormente, foram editadas as Medidas Provisórias 1.991-15/00 e 2.158-35/01 determinando-se que a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo fabricante de veículos na qualidade de substituto tributário seria o preço de venda dos veículos às concessionárias.

15. Em 19 de maio de 2000, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 54/00, incluindo, expressamente, o IPI no preço de venda e, conseqüentemente, na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo fabricante de veículos na qualidade de substituto tributário.

16. Entretanto, a referida Instrução Normativa carece de validade, posto que não compete à Secretaria da Receita Federal inovar ou majorar a base de cálculo das Contribuições Sociais ou de qualquer outro tributo, restringindo-se a regulamentar o texto de lei, nos termos do art. 100, I, do CTN, bem como não compete à lei tributária inovar os conceitos de direito civil, conforme igualmente dispõe o artigo 110 do CTN. (e-fl. 349)

Em continuação, a Recorrente cita jurisprudência e argumenta quanto ao princípio da legalidade para a majoração de tributos.

Como argumentação adicional e de forma análoga, faz menção a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

III – Da Conclusão e do Pedido

54. Diante do exposto, a Recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido e julgado/ procedente, reformando-se a r. decisão de fls. 334 à 337, autorizando-se a restituição dos valores recolhidos a maior a título da Contribuição ao PIS e da COFINS, e virtude de o IPI ter sido incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS sem, visão legal, não podendo a Instrução Normativa nº. 54/2000 instituir tal majoração.

55. Requer, por fim, o deferimento de sustentação oral, nos termos do Regulamento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Leonardo Correia Lima Macedo, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

A seguir passo a análise do Recurso Voluntário.

O cerne da questão está na legalidade da inclusão do IPI na base de cálculo do PIS/COFINS dos fabricantes de automóveis na qualidade de substitutos tributários das revendedoras de automóveis, nos termos da MP nº 1.991-15/2000, normatizada pela IN 54/2000.

Sobre o assunto, da inclusão do IPI na base de cálculo da contribuição do PIS/COFINS – substituição tributária, a jurisprudência do CARF se encontra sedimentada.

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 APRECIÇÃO.

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 IN-SRF 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 acerca da inconstitucionalidade de normas vigentes. (CARF, Acórdão 3801-005.245, de 18/03/2015)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

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 APRECIÇÃO.

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 1.99115/ 2000, não contempla a exclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI devido pelo fabricante na operação de venda, não cabendo a este Conselho Administrativo se manifestar acerca da constitucionalidade de normas vigentes. (CARF, Acórdão 3401-002.731, de 29/09/2014)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS E PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO OU INCLUSÃO DO VALOR DO IPI, COMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 3º DA IN SRF Nº 54/2000 E O ART, 44, PARÁGRAFO ÚNICO, DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.991- 15/2000. CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA

Decidir quanto à exclusão do valor do IPI da base de cálculo do PIS e da Cofias depende de juízo de inconstitucionalidade, para o qual este Tribunal Administrativo não detém competência (Súmula CARF nº 2). (CARF, Acórdão 3403-00.762, de 09/02/2010)

O Acórdão 3801-005.245, de 18/03/2015, do i. Conselheiro Cássio Schappo transcreve a ementa do do STJ, contida no REsp 665126/SC – Recurso Especial 2004/0081576-3, com reconhecida Repercussão Geral pelo STF no RE 605506, o qual aqui reproduzo:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO RIBUTÁRIA. 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 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 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. 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.

Acrescento que esta turma de julgamento julgou caso semelhante no processo nº 13808.002084/2001-61 de 24/07/2017, dando origem ao Acórdão 3201-003.020. Na ocasião o relator, i. Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade negou provimento adotando como razões decisórias diversas manifestações jurisprudenciais sobre o tema.

A conclusão para o caso concreto é que a exclusão do IPI da base de cálculo do PIS/COFINS não se aplica para aos comerciantes varejistas, não contribuintes do IPI.

Finalmente, quanto a questão da inconstitucionalidade das normas, cabe reforçar o impedimento deste CARF, conforme dispõe a Súmula nº 02 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Processo nº 13123.000167/2005-49
Acórdão n.º **3201-005.275**

S3-C2T1
Fl. 381

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.