



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

**Processo n°** 13639.000160/2005-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3801-002.186 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 23 de outubro de 2013  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** ORLY VEÍCULOS E PEÇAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

No regime de substituição tributária o IPI integra o preço de venda do fabricante de veículos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flávio de Castro Pontes, Sidney Eduardo Stahl, José Luiz Feistauer de Oliveira, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Marcos Antônio Borges e Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira.

## Relatório

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), que narra bem os fatos:

*O interessado apresentou pedido de restituição no valor de R\$ 47.196,60, relativo à Cofins do período 13 de junho de 2000 a 27 de junho de 2002, referente a uma suposta inclusão indevida de IPI na base de cálculo da contribuição, promovida pelo §1º, do artigo 3º, da IN nº 54/2000;*

*A DRF-Juiz de Fora/MG emitiu Despacho Decisório, no qual não reconhece o direito creditório;*

*A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fl. 73/92), na qual alega, em síntese, que:*

*1) “os fabricantes como fornecedores e montadores que são, passaram a ter a função de cobrar da Manifestante a COFINS, antecipadamente e recolherem à Receita Federal, como substitutos tributários, calculadas sobre o preço de venda, conforme estabelecido pelo parágrafo único do art. 44, da referida Medida Provisória 1.991-17/2000”;*

*2) “a Lei nº 9.718/98, ao estipular a base de cálculo das referidas contribuições, estatuiu expressamente que excluem-se da base de cálculo das citadas contribuições o ICMS e o IPI pagos pela revendedora. Logo, conclui-se que o preço de venda a que se refere a medida provisória é o preço do veículo pago pela concessionária, menos o IPI e o ICMS”;*

*3) “destarte, por meio de um simples ato administrativo denominado “instrução normativa” da Receita Federal, pretende-se legislar alterando a base de cálculo de um tributo estabelecida em lei ordinária, majorando a carga tributária da Manifestante e demais concessionárias de veículos, que com o ato arbitrário estão sujeitas ao recolhimento antecipado de ditas contribuições pelo regime de substituição tributária, com a inclusão do IPI na base de cálculo, que é agregado ao custo do veículo adquirido para comercialização”*

A DRJ em Juiz de Fora (MG) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos da ementa abaixo:

*PIS/PASEP E COFINS DE REVENDEDORES DE AUTOMÓVEIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.*

*A base de cálculo estabelecida para a PIS/Pasep e para a Cofins, devidos em nome do substituído é exatamente o custo da concessionária adquirente do veículo, incluído o IPI.*

Discordando da decisão de primeira instância, a recorrente interpôs recurso voluntário, instruído com diversos documentos, cujo teor é sintetizado a seguir.

Em breve arrazoado apresenta uma síntese dos fatos argumentando que merece reforma o acórdão recorrido.

Sustenta, de imediato, que a decisão “a quo” não apreciou a inconstitucionalidade da Instrução Normativa 54/2000, que é um argumento de suma importância, portanto foi omissa, além de violar princípios constitucionais.

Insiste na tese de que o pedido de restituição tem por fundamento na inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º da Instrução Normativa 54/2000. Alega que esta norma afronta a Lei 9.718/98, notadamente o seu artigo 3º, parágrafo 2º, inciso I, que exclui da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins o ICMS e o IPI pagos pela revendedora.

Faz referência a diversos artigos da Lei 9.784/99 e reitera que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal viola diversos princípios constitucionais e contraria dispositivo de lei federal hierarquicamente superior.

Com relação à base de cálculo da Cofins, alega que o valor da mercadoria determina a base de cálculo da contribuição, assim ao acrescer na base de cálculo, que seria tão somente o valor da mercadoria, o Fisco terminou por criar hipótese de incidência de contribuições sobre impostos federais, cujo valor não incluiu na base de cálculo do imposto e sobre o qual não incide imposto.

Conclui que quando a Cofins for cobrada e recolhida antecipadamente pelo vendedor de bens na condição de substituto tributário, deverá excluir da base de cálculo desta contribuição o IPI em razão do disposto na Lei 9.718/98 e na MP 2.037.

Destaca, ainda, que o art. 30, § 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.

Por fim, requer a procedência de seu recurso voluntário para que seja deferido o seu pedido de restituição.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Flávio de Castro Pontes

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, portanto, dele tomo conhecimento.

Não assiste razão à recorrente, conforme será demonstrado.

Com referência à substituição tributária, a legislação de regência, art. 44 da MP nº 1.991-15/2000 (DOU 10/3/2003), com vigência para os fatos geradores ocorridos a partir de 11/06/2000, disciplinava:

*Art. 44. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 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.*

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa (IN) nº 54/2000, alterada pela IN SRF nº 112/2000 (DOU 21/12/2000), regulamentou o assunto:

### *Da Substituição Tributária*

*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.*

### *Da Base de Cálculo*

*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. (grifou-se) (...)*

Destarte, os fabricantes de veículos estavam na condição de responsáveis, como substitutos tributários, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas nos termos dos artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional. Como se nota, há, por presunção legal, uma antecipação dos fatos geradores.

A requerente insiste na tese de que essa sistemática, em especial o parágrafo 1º do art. 3º da Instrução Normativa acima citada é inconstitucional, uma vez que violou diversos princípios constitucionais.

Diferentemente do alegado, a interpretação dada pela RFB apresenta-se compatível e coerente com a legislação da contribuição em discussão. As exclusões da base de cálculo de cálculo estabelecidas no inciso I, do parágrafo único, do art. 3º da Lei 9.718/98, aplicam-se somente aos estabelecimentos industriais, no caso vertente, os fabricantes dos veículos, como bem assentou a decisão recorrida.

Cabe, mais, acrescentar que quando o comerciante varejista, situação da recorrente, revende esses produtos ele está dispensado do recolhimento da contribuição, uma vez que as contribuições já foram recolhidas antecipadamente por substituição tributária pelo fabricante de veículos. Em síntese, nesta operação não existe tributo passível de ressarcimento.

Assim, essa norma complementar não atentou contra a legalidade, além de não ter extrapolado os limite traçados na respectiva lei. Em outras palavras, a norma acima apenas explicitou que o IPI integra a base de cálculo da contribuição para os efeitos da substituição tributária.

Quanto às argumentações referentes à inconstitucionalidade da Instrução Normativa (IN) nº 54/2000, é importante consignar que a autoridade julgadora tem que observar o princípio da legalidade, não podendo negar aplicação à norma, de sorte que a restituição postulada carece de previsão legal.

Além disso, a esfera administrativa não pode apreciar eventual inconstitucionalidade de Instrução Normativa, tendo em vista que o controle de constitucionalidade de leis é prerrogativa do Poder Judiciário, seja pelo controle concentrado ou difuso.

Em relação a essa discussão, aplica-se a Súmula nº 01 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que uniformizou o seguinte entendimento:

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

*Súmulas 2 do 1º e 2º CC*

Tenha-se presente que o regime de substituição tributária para o setor automotivo foi uma opção do legislador no período em referência, não sendo a seara administrativa o fórum adequado para questioná-lo. Ademais, falece à autoridade julgadora competência para examinar eventuais efeitos confiscatórios desta sistemática.

De modo que, ao contrário do alegado, não há que se falar em direito à restituição dos valores de PIS e Cofins, visto que no regime de substituição tributária o IPI integra o preço de venda do fabricante de veículos.

Processo nº 13639.000160/2005-17  
Acórdão n.º **3801-002.186**

**S3-TE01**  
Fl. 15

---

Em face do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário interposto.

(assinado digitalmente)  
Flávio de Castro Pontes

CÓPIA