



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13877.000013/2005-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.471 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente SAF VEÍCULOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. NÃO REGULAMENTAÇÃO.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, embora vigente até sua revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.

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.

VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO. REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. NÃO REGULAMENTAÇÃO.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, embora vigente até sua revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.

VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo do PIS/Pasep, 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.

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 Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinθο Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de Pedido de Restituição de suposto pagamento a maior da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep, referente aos períodos de apuração de junho/2000 a outubro/2002, no montante de R\$ 103.467,70 (fl. 2 - a numeração de referência é sempre a da versão digital do processo), tendo a interessada justificado seu pleito nos seguintes termos:

Cobrança a maior do PIS e da COFINS por meio do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Instrução Normativa n.º 54 de 19/05/2000, (indevida inclusão do IPI na base de cálculo das respectivas contribuições).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Sorocaba-SP emitiu despacho decisório indeferindo o Pedido de Restituição (fls. 63/66). O texto do despacho decisório destaca o regime de substituição tributária a que se submetia a cadeia econômica de veículos automotores, transcrevendo o art. 44 da Medida Provisória N.º 1.991-15, de 2000, e lembra que a base de cálculo para as contribuições a cargo do fabricante de veículos, em substituição aos varejistas, nos termos do art. 3º da Instrução Normativa n.º 54, de 2000, corresponde ao preço de venda acrescido do IPI, não havendo permissivo legal que autorize a exclusão do IPI da base de cálculo aplicada ao regime.

Conclui o texto da decisão em foco:

O estabelecimento varejista não pode querer excluir de seu faturamento o valor do IPI destacado na nota fiscal de aquisição da mercadoria para revenda, uma vez que esse destaque ocorre unicamente para fins de apuração do IPI devido pelo fabricante. Para qualquer estabelecimento comercial que realiza venda de produtos industrializados o valor do IPI destacado na nota fiscal emitida pelo fabricante integra o custo da mercadoria vendida. No momento da venda desse produto, no valor pago pelo consumidor final estarão embutidos o custo de aquisição e a margem de lucro do revendedor.

A lei n. 9.718/98 permite a dedução do IPI, devido pelo fabricante, da base de cálculo das contribuições devidas por ele, em virtude de fato gerador por ele praticado na condição de contribuinte. Essa dedução não se estende ao fato gerador que, quando da substituição tributária, se presume que será praticado pelo revendedor.

[...]

Logo, a base de cálculo estabelecida para a COFINS e para o PIS, devidos em nome do substituído é exatamente o custo da concessionária adquirente do veículo, incluído o IPI.

Cientificada do indeferimento em 28/07/2009 (fl. 69), a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 27/08/2009 (fl. 73), na qual alega que:

O crédito pleiteado_ foi gerado pelos valores pagos a título de PIS e COFINS nos períodos de apuração de 13/06/2000 a 31/10/2002 com base na MP n.º 1.212/95, e reedições posteriores, que culminou com a promulgação da lei 9.715/98, alegando que, com a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN n.º 1.417-0, não existiriam fatos geradores desse tributo nesse período;

O referido PEDIDO DE RESTITUIÇÃO teve como fator determinante a declaração de inconstitucionalidade sentenciada pelo Supremo Tribunal federal — STF, da disposição inscrita no artigo 15 da Medida Provisória 1.212/95 — "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998, artigo 18.

A Lei n.º 9.718, de 1998, estabelece em seu art. art. 3º, § 2º, III, que valores computados como receitas, caso sejam transferidos para outra pessoa jurídica devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins [...]; é importante ressaltar que o dispositivo [...] é totalmente aplicável às revendedoras de veículos, na medida em que as receitas provenientes de sua atividade empresarial integram-se completamente ao seu patrimônio havendo, portanto, a possibilidade de se distinguir a margem de comercialização e a quantia que "repassa" a montadora;

O artigo 168 do [...] CTN prevê que o direito de os contribuintes pleitearem a restituição do indébito desaparece com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, a contagem desse prazo (direito de pleitear a restituição) deve iniciar-se após a homologação do lançamento, que, conforme previsto no artigo 150, dá-se, igualmente, após 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores. Em resumo, o prazo para requerer a restituição do indébito extingue-se depois de decorridos 10 (dez) anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Em 21 de outubro de 2015, através do Acórdão n.º 14-45.535, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, via Aviso de Recebimento, em 14 de fevereiro de 2014, às e-folhas 106.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 13 de março de 2014, e-folhas 112, de e-folhas 113 à 123.

Foi alegado:

A Lei n.º 9.718, que em seu artigo 3.º, § 2.º, estabelece, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS, as hipóteses específicas de execução dos elementos que não podem ser considerados como receita bruta, encontram-se: as partes as vendas canceladas, as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente, bem como os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo. Em tais situações, portanto, excluem-se da receita bruta para fins de incidência da COFINS e do PIS essas entradas, uma vez que não integram a base de cálculo de ambas as contribuições sociais.

Logo, ao atribuir poder de regulamentação ao Executivo, negando aplicação imediata da Lei n.º 9.718/98, estar-se-ia ferindo o princípio da legalidade. Isso porque, em se tratando de dedução na base de cálculo da COFINS, tal regulamentação jamais poderia inovar em relação à lei que, por seu turno, já vem sendo largamente aplicada.

Nada impede, assim, que a norma estabelecida da referida dedução produza efeitos imediatos, pois, dentro do sistema, inexistem condições impeditivas para que se configure

tal dedução legal, o que torna, mais uma vez, despicienda a sobredita regulamentação pelo Poder Executivo, em virtude de não haver impossibilidade de livre atuação normativa.

Em adição, para definir o debito tributário (base de cálculo + alíquota) do PIS e da COFINS, resta suficiente a própria definição legal sem qualquer necessidade de regulamentação, uma vez que os elementos não consideradas como receita bruta são facilmente identificados, posto que deduzidos. No caso da hipótese aqui debatida, restam claros os valores tidos como excluídos da base de cálculo: aqueles que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica!

Nesse diapasão, conclui-se que não há necessidade de regulamentação por parte do Executivo para aplicação imediata da dedução legal estatuída no artigo 3.º, § 2.º, inciso III, da Lei n.º 9.718/98, entendimento aliás aceito e utilizado para a concessão de diversas liminares de primeira e segunda instância na Justiça Federal de São Paulo.

Ao contribuinte, cuja atividade econômica esteja sujeita à situação fática acima descrita, é cabível discutir em juízo a base de cálculo da exação. Aos que eventualmente tenham recolhido a maior tais valores, é possível requerer em Juízo a restituição do indébito tributário.

Nesse contexto, sobretudo após o advento da Lei n.º 9.718/98 que aumentou a alíquota da COFINS para 3% (três por cento) e estabeleceu a receita bruta como base de cálculo para incidência da PIS/COFINS, revigorou-se no cenário jurídico os pleitos das concessionárias de automóveis pelo pagamento das mencionadas contribuições apenas sobre a margem de comercialização e não sobre o valor total das mercadorias que alienavam ao consumidor, tendo como fundamento, em síntese, que o negócio jurídico entabulado entre o fabricante e a concessionária era contrato de comissão, de agenciamento ou de consignação, tentando descaracterizar a compra e venda, a fim de limitar seu faturamento à quantia agregada às mercadorias.

A Lei n.º 6.729, de 28 de novembro de 1979, que dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos de via terrestre não deixa margem para dúvidas de que a mencionada espécie de contrato, apesar de ser típico, é misto, uma vez que envolve simultaneamente diversas avenças, como a compra e venda, o fornecimento de estoques de mercadorias, a prestação de assistência técnica, a utilização de marca, dentre outros.

Desta forma, embora não tenha caráter exclusivamente de compra e venda, é inegável que o contrato de concessão mercantil parcialmente se amolda à natureza jurídica da mencionada avença, na medida em que as concessionárias adquirem os bens das fabricantes, ainda que seja por um valor pré-estabelecido, para revendê-los ao consumidor final.

Por outro lado, a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, em seu art. 3º, §2º, III, estabelece que valores computados como receitas, caso sejam transferidos para outra pessoa jurídica devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Diz-se que a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS do valor relativo ao IPI, quando tais contribuições são pagas pelas concessionárias, não pode ser feita através da Instrução Normativa n.º 54/2000, do Secretário da Receita Federal, na medida em que a base de cálculo dessas contribuições deveria ser representada pelo preço do produto mencionado na nota fiscal de venda do veículo novo para revenda, sem o acréscimo do IPI destacado.

As autoridades fiscais, por sua vez, sustentam que o valor do IPI devido sobre as vendas feitas pela pessoa jurídica, na condição de contribuinte, poderá ser deduzido da base de cálculo da COFINS e do PIS, não o IPI relativo à substituição tributária porque ele integrará a

base de cálculo dos tributos citados, relativamente ao contribuinte substituído, na medida em que faz parte do preço da mercadoria.

Desta feita, ínclitos Julgadores, é nítida a violação aos princípios mais básicos do direito, ou seja, a hierarquia das normas tributárias pois, uma mera instrução normativa, que reside no mais baixo patamar na pirâmide das normas legais, segundo Hans Kelsen, não pode impor ao contribuinte, a obrigação de fazer - no caso, recolher tributos com base de cálculo majorada, que revela inclusive confisco - quando na verdade, haveria necessidade de lei complementar para tanto.

Destarte, totalmente legítimo o pleito da Recorrente, em ver excluída da base de cálculo do PIS e COFINS, os valores destacados a título de IPI pelo fabricante.

Por assim ser, em ocorrendo qualquer das hipóteses previstas nos incisos do artigo 156, há que se considerar extinto o crédito tributário. Entende a Recorrente que se deve considerar o prazo em que se extingue o direito de pleitear a restituição na ocorrência ulterior dos eventos descritos no dispositivo legal. Neste caso, a última manifestação relativa à Contribuição para o PIS. foi a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 232.896-3/PA. É, então, a partir da data da publicação do citado Acórdão, no Diário Oficial da Justiça, ocorrida em 13 de agosto de 1999, que deve se iniciar a contagem do prazo para que os contribuintes possam pleitear a restituição do indébito tributário. Qualquer outra abordagem é incorrer em ilegalidade e inobservância das leis tributárias.

Portanto, ínclitos Julgadores, é pacífico o entendimento, tanto na esfera administrativa, quanto judicial, de que a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, previsto e regulamentado pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional. E pela análise do disposto em referido artigo, depreende-se que a extinção do crédito relativo ao PIS ocorre com a chamada homologação tácita do tributo. Ora, se, por sua vez, o artigo 168 do mesmo CTN prevê que o direito dos contribuintes pleitearem a restituição do indébito desaparece com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, a contagem desse prazo (direito de pleitear a restituição) deve iniciar-se após a homologação do lançamento, que, conforme previsto no artigo 150, dá-se, igualmente, após 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores. Em resumo, o prazo para requerer a restituição do indébito extingue-se após transcorridos 10 (dez) anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Já com relação ao prazo para pleitear a restituição ou compensação dos tributos pagos relativos ao PIS é de 10 anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores, conforme entendimento exarado em diversos julgados do Conselho de Contribuintes, que se constituíram objeto de transcrição na Manifestação de Inconformidade interposta por esta Recorrente.

- DOS PEDIDOS

Diante de todo o exposto, demonstrada mais do que demonstrado acima que o entendimento proferido nas instâncias inferiores não pode prosperar, haja vista a nítida ilegalidade impingida em face da Recorrente, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser deferido o direito à restituição de valores pagos a maior pela Recorrente, conforme planilha e valores apontados no pedido inicial, como medida de Justiça.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 14 de fevereiro de 2014, às e-folhas 106.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 13 de março de 2014, e-folhas 112.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- O poder de regulamentação ao Executivo, negando aplicação imediata da Lei n.º 9.718/98;
- A base de cálculo segundo o regime de substituição tributária;
- O direito de pleitear a restituição na ocorrência ulterior dos eventos descritos no dispositivo legal.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de Pedido de Restituição no qual a Interessada solicita devolução de PIS e COFINS que alega ter recolhido a maior, pois em sua base de cálculo esteve incluído valor do IPI. Esses valores são referentes ao período 13/06/2000 a 31/10/2002, no valor total, segundo seus cálculos, de R\$ 103.467,70 (cento e três mil, quatrocentos e sessenta e sete reais e setenta centavos), vide planilha às fls. 02 a 19.

- O poder de regulamentação ao Executivo, negando aplicação imediata da Lei n.º 9.718/98.

A disposição constante no artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, determinando a exclusão de incidência de PIS e COFINS sobre valores transferidos a terceiros, foi revogada pela Medida Provisória nº 1991-18/00:

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; [\(Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000\)](#) [\(Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

O referido dispositivo não era auto-aplicável no período de sua vigência, pois cabia ao Poder Executivo a edição de norma regulamentadora a ser observada para que se efetivasse a exclusão nela cogitada. Não sobrevivendo aludida normatização, no interregno de vigência da disposição legal, não há que falar em valores recolhidos indevidamente ao Fisco geradores do direito à compensação de créditos fiscais.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a questão relativa à aplicabilidade do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, situa-se no campo infraconstitucional. Nesse sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. ART. 3º, § 2º, INC. III, DA LEI N. 9.718/98:

APLICABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (RE 369.865/RS-AgR, Relatora a Ministra **Cármen Lúcia**, Primeira Turma, DJe 13/3/09).

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEI N. 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. 1. Controvérsia decidida à luz de legislação infraconstitucional. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. Agravo regimental a que se nega provimento” (AI 633.746/PR-AgR, Relator o Ministro. **Eros Grau**, Segunda Turma, DJe 15/6/07).

No mesmo sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que evidencia o entendimento de que a transferência dos valores *para outra pessoa jurídica, somente poderia ocorrer após a devida regulamentação.*, conforme Acórdão proferido no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 544.104, em 18/08/2006, DJ 28/08/2006:

TRIBUTÁRIO - TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - RECEITA BRUTA - PRETENDIDA COMPENSAÇÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A OUTRA PESSOA JURÍDICA - ART. 3º, §2º, INCISO III, DA LEI N. 9.718/98 - AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO - POSTERIOR REVOGAÇÃO DO FAVOR FISCAL PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1991-18/2000 -PRECEDENTES.

Dispõe o artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei n. 9.718 que poderiam ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida a título de PIS e COFINS "os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo".

A aplicabilidade da referida norma esteve condicionada, até sua revogação pela Medida Provisória 1991-18/2000, à edição de decreto pelo Poder Executivo Federal.

A exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores que, ao constituírem a receita da empresa, fossem transferidos para outra pessoa jurídica, somente poderia ocorrer após a devida regulamentação. Se tal não se deu, inviável o deferimento da pretensão do contribuinte.

Agravo regimental improvido.

- A exclusão da base de cálculo das contribuições devidas pelas concessionárias.

Em outro eixo, a peça de defesa discute ser legítima a exclusão da base de cálculo das contribuições devidas pelas concessionárias, os valores repassados à montadora referentes aos veículos cuja venda teria sido intermediada. Por fim a contribuinte argumenta haver respeitado o prazo prescricional para a apresentação do pedido de restituição, embora esse motivo não tenha sido invocado na decisão emitida pela autoridade local.

O §1º do art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 54, de 2000, é explícito ao incluir o IPI na base de cálculo das contribuições a serem recolhidas pelos fabricantes de veículos na condição de substitutos tributários dos comerciantes varejistas:

Instrução Normativa SRF nº 54, de 2000:

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.

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.

Estabeleceu o artigo em questão, claramente, que a base de cálculo da “substituição” no caso da venda de veículo para revendedores teria como base de cálculo também o valor do IPI destacado.

Quando o legislador criou esse subterfúgio legal, o fez para evitar a evasão fiscal na última ponta da cadeia produtiva, no caso nas concessionárias revendedoras de veículos, porém esse subterfúgio não pode ser denominado “substituição tributária”, pois essa para ser assim ser denominada tecnicamente deveria cobrir todo o tributo a ser pago na etapa subsequente, como aliás o determina as legislações do ICMS.

No caso concreto, o legislador manteve a tributação pelas contribuições mencionadas nessa ponta da cadeia (grande parte do tributo já teria sido recolhido), permitindo por óbvio que fossem excluídas da base de cálculo do tributo as vendas de automóveis anteriormente tributadas.

Ora, o contribuinte do tributo continua sendo o concessionário. O que houve foi uma “antecipação” do tributo, a ser recolhida pelos fabricantes, que assim se tornaram, de acordo com a melhor técnica jurídica, responsáveis tributárias, nunca substitutos, independentemente da denominação que fora a ele conferida.

Diga-se que a jurisprudência do STJ é pacífica quanto à legalidade da Instrução Normativa SRF nº 54, de 2000, da qual cita-se, a título exemplificativo, a ementa do REsp nº 665.126:

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.

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).

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.

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;"

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.

Na mesma assentada, afastou-se a arguição 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.

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.

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 obvio 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).

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.

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.

Recurso especial a que se nega provimento. (destaques acrescidos)

Portanto, concessionárias de veículos não são contribuintes de IPI, quer dizer, não destacam o valor do mesmo nas notas fiscais de venda.

- O direito de pleitear a restituição na ocorrência ulterior dos eventos descritos no dispositivo legal.

É alegado de folhas 09/10 do Recurso Voluntário:

Por assim ser, em ocorrendo qualquer das hipóteses previstas nos incisos do artigo 156, há que se considerar extinto o crédito tributário. Entende a Recorrente que se deve considerar o prazo em que se extingue o direito de pleitear a restituição na ocorrência ulterior dos eventos descritos no dispositivo legal. Neste caso, a última manifestação relativa à Contribuição para o PIS, foi a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 232.896-3/PA. É, então, a partir da data da publicação do citado Acórdão, no Diário Oficial da Justiça, ocorrida em 13 de agosto de 1999, que deve se iniciar a contagem do prazo para que os contribuintes possam pleitear a restituição do indébito tributário. Qualquer outra abordagem é incorrer em ilegalidade e inobservância das leis tributárias.

Portanto, ínclitos Julgadores, é pacífico o entendimento, tanto na esfera administrativa, quanto judicial, de que a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, previsto e regulamentado pelo artigo 150 do Código Tributário Nacional¹. E pela análise do disposto em referido artigo, depreende-se que a extinção do crédito relativo ao PIS ocorre com a chamada homologação tácita do tributo. Ora, se, por sua vez, o artigo 168 do mesmo CTN prevê que o direito dos contribuintes pleitearem a restituição do indébito desaparece com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, a contagem desse prazo (direito de pleitear a restituição) deve iniciar-se após a homologação do lançamento, que, conforme previsto no artigo 150, dá-se, igualmente, após 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores. Em resumo, o prazo para requerer a restituição do indébito extingue-se após transcorridos 10 (dez) anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

Já com relação ao prazo para pleitear a restituição ou compensação dos tributos pagos relativos ao PIS é de 10 anos da ocorrência dos respectivos fatos geradores, conforme entendimento exarado em diversos julgados do Conselho de Contribuintes, que se constituíram objeto de transcrição na Manifestação de Inconformidade interposta por esta Recorrente.

O art. 168, I c/c art. 156, II do CTN dispõe que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário, ou seja, no presente caso, da compensação.

O pleito do Recorrente esbarra no fato de que não se pode condicionar o pedido de restituição do pagamento antecipado à prévia homologação expressa ou tácita da autoridade fiscal.

Toma-se por esteio os seguintes dispositivos do CTN:

“Art. 156 - Extinguem o crédito tributário:

- i. - o pagamento;
- ii. - a compensação;
- iii. - a transação;
- iv. - a remissão;
- v. - a prescrição e a decadência;
- vi. - a conversão de depósito em renda;
- vii. - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus parágrafos 1 e 4;
- viii. - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do artigo 164;
- ix. - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- x. - a decisão judicial passada em julgado. ”.

(...)

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

- i. - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- ii. - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
- iii. - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória. ”

(...)

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

- i. - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
- ii. - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória ”

A supracitada norma, confirmando o entendimento anterior, diz que o prazo para solicitação da restituição deve ser feito em até cinco anos do recolhimento indevido, sendo automaticamente aplicável porque têm natureza eminentemente interpretativa.

No que tange ao prazo conferido ao sujeito passivo para que requeira a restituição de indébitos, diga-se que esta questão está uniformizada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, haja vista a edição do Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26 de novembro de 1999, a cuja observância estão todos os seus servidores obrigados:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/N.º 1.538, de 1999, declara:

I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário - arts. 165, I, e 168, I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

Este ato alinha-se à interpretação dada à matéria pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT n.º 1538/99, que, por sua vez, estriba-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que a declaração de inconstitucionalidade não faz nascer novo prazo de repetição e de que tal prazo, para efeito de restituição de tributos, funda-se com o decurso de cinco anos contados da data do pagamento.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal já externou, em pelo menos duas oportunidades, Agravos 64.773-SP e 69.363-SP, a correta inteligência dos artigos do Código Tributário Nacional que tratam de prazo para pleitear restituição, arts. 165, inciso I, e 168, inciso I, tendo deixado expresso que:

A cláusula subordinada e condicional de ulterior homologação do pagamento em nada influenciou no raciocínio, porque ela funciona como ressalva em garantia dos interesses Fazendários; em segundo lugar, porque, tratando-se de condição resolutiva, a relação jurídica está formada e perdura, até que se realize a condição (v. Clóvis, com. art. 119). No caso, a condição não se verificou e o direito resultante do pagamento se tornou definitivamente invulnerável: o negócio não se resolveu e sua eficácia não cessou

Segue-se do exposto que não é da homologação do pagamento, expresso ou tácito, que flui o prazo prescricional de cinco anos, senão do pagamento mesmo, que, no caso, ocorreu em 1967...

Frise-se, ainda, que a PGFN, por força da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993, e do Regimento do Ministério da Fazenda, Decreto n.º 6.764, de 10 de fevereiro de 2009, desempenha as atividades de consultoria e assessoria no âmbito do Ministério da Fazenda, fixando a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos, a ser uniformemente seguida.

Demais disso, a Lei Complementar Federal n.º 118, de 09 de fevereiro de 2005, dispõe, no seu art. 3.º, exatamente no sentido antes referido:

Art. 3.º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1.º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4.º - Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte dias) após sua publicação, observado, quanto ao art. 3.º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional."

Em outro diapasão, o Supremo Tribunal Federal analisou a questão e decidiu que o prazo de cinco anos se impõe quando o pedido de restituição/compensação é feito após a entrada da eficácia do art.3º da Lei Complementar n.º 118/2005, que ocorreu em 09/06/2005, afetando o pleito da contribuinte (ocorreu em 21/01/2008), conforme se observa na decisão do Superior Tribunal de Justiça, abaixo transcrito:

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

A jurisprudência do STJ albergava a tese de que o prazo prescricional na repetição de indébito de cinco anos, conforme a Lei Complementar n. 118/2005, somente incidiria sobre os pagamentos indevidos ocorridos a partir da entrada em vigor da referida lei, ou seja, 9.6.2005. Vide o REsp 1.002.032/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado de acordo com o regime dos recursos repetitivos (art. 543-C).

No entanto, este entendimento restou superado quando, sob o regime de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada em 4 de agosto de 2011, no julgamento do Recurso Extraordinário 566.621/RS (acórdão não publicado), pacificou a tese de que o prazo prescricional de cinco anos definido na Lei Complementar n. 118/2005 incidirá sobre as ações de repetição de indébito ajuizadas a partir da entrada em vigor da nova lei (9.6.2005), ainda que estas ações digam respeito a recolhimentos indevidos realizados antes da sua vigência.

”. (Segunda Turma; AgRg no Resp 1265093/PR; 2011/0161128-4; Relator: Min. Humberto Martins; DJe 13/09/2011).” Destaque nosso.

O referido entendimento encontra-se ainda consolidado por meio da Súmula CARF n.º 91, de observância obrigatória conforme art. 72, Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

O pleito da contribuinte foi protocolado em 24/01/2005 (fl.2).

Embora nesse tópico se reconheça razão ao Recorrente quanto ao prazo para pleitear a restituição ou compensação dos tributos pagos, em nada altera o fato de não lhe assistir razão no tocante a exclusão da base de cálculo das contribuições devidas pelas concessionárias, os valores repassados à montadora referentes aos veículos cuja venda teria sido intermediada.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

