



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13882.000385/2005-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-001.281 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 14 de maio de 2020
Recorrente REVALLE VEÍCULOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 11/06/2000 a 31/10/2002

RESTITUIÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. MODIFICAÇÃO INTRODUTIVA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. EFEITOS.

Por meio do julgamento do RE nº 566521, com repercussão geral reconhecida, o STF firmou a tese de que “é inconstitucional o art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, de modo que, para os tributos sujeitos a homologação, o novo prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito aplica-se tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005”.

Seguindo a orientação do STF, o CARF aprovou a súmula nº 91, com o seguinte teor: “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”.

Uma vez constatado que o pedido de restituição fora apresentado posteriormente à data de 9 de junho de 2005, a pretensão do recorrente encontra óbice no prazo prescricional.

VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IPI. LEGALIDADE.

A base de cálculo da Cofins devida pelos fabricantes ou importadores de veículos, na condição de substitutos tributários dos comerciantes varejistas, conforme Medida Provisória nº 1.991-15 e reedições é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante, o qual inclui o IPI cobrado na operação, conforme esclarecido pela Instrução Normativa nº 54/2000, cuja legalidade restou reconhecida pelo STJ no REsp nº 665.126/SC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 11/06/2000 a 31/10/2002

IDENTIDADE DE FUNDAMENTOS. REPRODUÇÃO.

A mesma fundamentação acima disposta, direcionada à COFINS, se aplica para os valores objeto do pedido de restituição que se relacionam ao PIS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de prescrição suscitada, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (Relatora), Carlos Alberto da Silva Esteves e Sabrina Coutinho Barbosa.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão da DRJ, às fls. 467/469 dos autos:

O presente feito foi iniciado em 06/09/2005 pela apresentação do Pedido de Restituição de fl. 01, mediante o qual a contribuinte pretende reaver o montante de R\$ 45.026,35 referente ao PIS e à Cofins que teriam sido pagos a maior no período de 11/06/2000 a 31/10/2002.

Em peça anexa ao formulário de restituição fls. 02/05, a contribuinte, que atua no comércio de veículos motorizados entre outras atividades, detalha haver sofrido a tributação do PIS e da Cofins por força da incidência dessas contribuições sobre os fabricantes de veículos na condição de substitutos tributários dos comerciantes varejistas, conforme o disposto na Medida Provisória nº 1.991, de 2000 e MP nº 2.158-35, de 2001.

Acrescenta que a Instrução Normativa nº 54, de 2000, em seu art. 30 §1º, estabeleceu que as contribuições seriam calculadas com base no preço de venda do fabricante, considerando-se o valor do produto acrescido do IPI incidente na operação. A mesma determinação foi veiculada no art. 49 da IN SRF nº 249, de 2002.

No entanto, prossegue, as Instruções Normativas, ao comandarem a inclusão do IPI no preço de venda do fabricante culminaram por elevar o tributo sem respaldo legal, o que fere a Constituição e o Código Tributário Nacional.

Ao pedido, a contribuinte juntou demonstrativos do direito de crédito pretendido e cópias de notas fiscais de compra.

A DRF em Taubaté emitiu o Despacho Decisório de fls. 417/418 indeferindo o pedido.

Inicialmente, referiu-se a autoridade local à expiração de prazo para formulação do pleito de restituição em relação aos pagamentos efetivados no período de 11/06/2000 a 06/09/2000.

No mérito, assim se posicionou a unidade de origem:

O indébito reclamado no presente processo decorre de interpretação da parte da interessada, por ocasião das aquisições de veículos automotores dos fabricantes nacionais, nos quais ficou definido que os tributos — PIS e Cofins -, sofreriam a incidência de uma vez só, isto é, aplicou-se a sistemática de contribuinte substituto, impondo afigura da substituição tributária, previsto na MP nº 1.991- 15, de 10.03.2000, no dispositivo a seguir:

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.

A MP nº2.158-35, de 24.08.2001, reprisa o dispositivo no art. 43:

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.(Vide Lei nº 10.637, de 2002)

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

A alegação de que a IN inovou em matéria tributária não procede, pois o preço de venda está implicitamente ligado aos valores de custos de fabricação, margem de lucro do fabricante e do comerciante varejista e mais todos os impostos incidentes sobre as vendas. Ou de outra forma: nenhuma empresa praticaria uma venda qualquer sem embutir todos os tributos incidentes, que sejam o IPI, o ICMS, o PIS, a Cofins etc..

[...]

Portanto, não há que se cogitar em pagamento a maior ou indevido indicado na inicial, devendo ser negado o pedido de restituição ora formulado.

Notificada da negativa do pedido de restituição em 09/05/2012, em 30/05/2012 a interessada apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 421/435, na qual alega em síntese que:

a) o STJ já expressou o entendimento de que o prazo para pleitear a restituição somente se inicia depois de findo o prazo para homologação do pagamento, o que resulta no intervalo de dez anos para que o contribuinte pleiteie valores pagos a maior, contados do recolhimento;

b) a Lei Complementar nº 118, de 2005, inovou no plano normativo e só pode ter eficácia aos fatos posteriores à data de sua vigência (09/06/2005) não atingindo os indébitos tratados no presente;

c) a IN nº 54, de 2000, inovou juridicamente ao determinar a inclusão do IPI no preço de venda para efeito de incidência do PIS e da Cofins incidentes nas operações de vendas pelos fabricantes;

d) ao contrário do que sustenta o texto do despacho decisório, o IPI não compõe o preço de venda; tanto é verdade que o fabricante destaca em suas notas fiscais o valor do IPI;

e) a base de cálculo do PIS e da Cofins na substituição tributária sobre os veículos deverá ser o preço praticado pelo fabricante, o qual não inclui o IPI, pouco importante o preço de venda efetivamente praticado pelo comerciante varejista — cujo IPI compõe o preço da mercadoria por caracterizar custo de venda;

f) o IPI não deve compor a base de cálculo do PIS e da Cofins ainda, por não representar receita ou faturamento das concessionárias; questão semelhante é analisada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.875 que versa sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Cofins, havendo o ministro relator Marco Aurélio posicionado-se pela ilegitimidade da cobrança da Cofins sobre o ICMS parcela que não constitui o faturamento das empresas.

O contribuinte juntou, com a sua manifestação de inconformidade (fls. 433/447): atos societários e documentos de identificação do seu representante (fls. 448/460).

Ao analisar o caso, a DRJ entendeu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade, conforme decisão que restou assim ementada (fls. 466/474):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 11/06/2000 a 31/10/2002

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO.

O prazo para repetição de indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos contados da data do recolhimento.

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Cofins devida pelos fabricantes ou importadores de veículos, na condição de substitutos tributários dos comerciantes varejistas, conforme Medida Provisória nº 1.991-15 e reedições, é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante, o qual inclui o IPI cobrado na operação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 11/06/2000 a 31/10/2002

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRAZO.

O prazo para repetição de indébito de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos contados da data do recolhimento.

**ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.
COMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.**

O julgador da esfera administrativa deve limitar-se a aplicar a legislação vigente, restando, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade ou constitucionalidade.

VEÍCULOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep devida pelos fabricantes ou importadores de veículos, na condição de substitutos tributários dos comerciantes varejistas, conforme Medida Provisória nº 1.991-15 e reedições, é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante, o qual inclui o IPI cobrado na operação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado acerca desta decisão em 02/08/2013 (vide AR à fl. 476 dos autos) e, insatisfeito com o seu teor, interpôs, em 21/08/2013, Recurso Voluntário (fls. 477/492).

Em seu recurso, o contribuinte reiterou os argumentos de sua manifestação de inconformidade, considerando equivocado o entendimento das autoridades julgadoras.

Juntou documento de identificação do seu representante e contrato social (fls. 493/503).

Os autos, então, vieram-me conclusos para fins de análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Do prazo prescricional para requerer a restituição do indébito quanto aos pagamentos realizados até 06/09/2000

Antes de adentrar na análise de mérito propriamente dita, importante que seja apreciada a prejudicial de mérito relativa à prescrição do direito de o contribuinte requerer a restituição do indébito.

Como dito acima, o presente feito teve início em 06/09/2005, por meio da apresentação do Pedido de Restituição à fl. 02 dos autos, mediante o qual a contribuinte pretende

reaver o montante de R\$ 45.026,35 referente ao PIS e à Cofins que teriam sido pagos a maior no período de 11/06/2000 a 31/10/2002.

Ao analisar o caso, tanto a DRF quanto a DRJ entenderam que a pretensão do contribuinte quanto aos recolhimentos realizados anteriormente 06/09/2000 encontrariam óbice no prazo prescricional quinquenal para requerer a repetição do indébito.

O contribuinte, por seu turno, defende que, quanto aos pagamentos realizados até 06/09/2000, seria aplicável, na verdade, a tese dos cinco mais cinco, a qual seria aplicável aos casos cujo pagamento indevido se dera anteriormente à entrada em vigor do preceito normativo modificativo disposto no art. 3º da LC nº 118/05, ocorrida em 09/06/2005.

Tal fundamento recursal, contudo, não merece acolhida.

Isso porque, como é cediço, o STF, ao julgar RE nº 566521, com repercussão geral reconhecida, em julgamento realizado em 04/08/2011, firmou a seguinte tese:

É inconstitucional o art. 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005, de modo que, para os tributos sujeitos a homologação, o novo prazo de 5 anos para a repetição ou compensação de indébito aplica-se tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Ou seja, o STF concluiu que a modificação introduzida pela Lei Complementar nº 118/2005 não poderia ser aplicada retroativamente, não atingindo as demandas iniciadas anteriormente à sua vigência, cujo termo inicial data de 09/06/2005. O marco divisório fixado pela Suprema Corte, portanto, está atrelado à data da apresentação do pedido de restituição, e não à data do pagamento indevido, como defende o contribuinte.

E, no caso destes autos, como corretamente pontuou a DRJ na decisão recorrida, vê-se que o pedido de restituição fora apresentado pelo contribuinte em 06/09/2005 (vide protocolo à fl. 02 dos autos), posteriormente ao termo inicial disposto na nova regra. Logo, aplicável ao presente caso o prazo prescricional de 5 (cinco) anos para a repetição do indébito.

Ademais, importa registrar que este Colegiado encontra-se vinculado à aplicação do entendimento fixado pelo STF no RE nº 566521, em razão do disposto no art. 62, parágrafo 2º do RICARF, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...).

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Nesse mesmo sentido, há inúmeras decisões do CARF, a exemplo da a seguir colacionada, proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais vinculada à 3ª Seção de Julgamento:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/03/1991

INDÉBITO. TRIBUTO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RESTITUIÇÃO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.

A contagem do quinquênio prescricional, para repetição/compensação de indébitos tributários decorrentes de tributos sujeitos a lançamento por homologação, por força da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 566.621, c/c o disposto no § 2º do art. 62, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **para os pedidos protocolados até a data de 09/06/2005**, deve ser feita pela tese dos cinco mais cinco, cinco anos para a homologação tácita e mais cinco para a prescrição, totalizando dez anos a partir da data do respectivo fato gerador. (Acórdão nº 9303-010.089, de 23/01/2020).

Veja-se que a decisão acima, seguindo a linha do que fora decidido pelo STF, dispõe que a linha divisória entre a contagem dos diferentes prazos prescricionais deverá levar em consideração a data do protocolo dos pedidos de restituição, e não a data do pagamento tido como indevido.

Sedimentando ainda mais a matéria nesta esfera administrativa de julgamento, o CARF aprovou a súmula CARF nº 91, abaixo transcrita, cujo teor também vincula este Colegiado, conforme Portaria MF nº 277 de 07/07/2018:

Súmula CARF nº 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.

A *contrario sensu*, portanto, aos pedidos protocolizados após 09/06/2005, aplicável o prazo prescricional quinquenal.

Não é demais mencionar, por fim, que todas as decisões do STJ trazidas aos autos pelo Recorrente no intuito de embasar as suas razões de decidir são anteriores à sedimentação da matéria pelo STF por meio do RE nº 566521 e à aprovação da súmula CARF nº 91, não se valendo, portanto, a acobertar o pleito recursal.

Nesse contexto, entendo que este argumento preliminar há de ser afastado, mantendo-se a negativa do pedido de restituição quanto aos pagamentos realizados anteriormente a 06/09/2000, face à configuração da prescrição.

2. Do mérito

Passo, então, à análise do mérito do presente processo.

Como visto acima, o cerne desta contenda está relacionado à análise da legalidade da Instrução Normativa nº 54/2000, a qual, em seu art. 30, § 1º, estabeleceu que o PIS e a COFINS no caso da substituição tributária em relevo, seriam calculados com base no preço de venda do fabricante, considerando-se este como o valor do produto acrescido do IPI incidente na operação. A discussão, portanto, é se as referidas instruções normativas extrapolaram a definição da base de cálculo destas contribuições disposta no § único do art. 44 da Medida Provisória nº 1.991/2000 e suas respectivas reedições, as quais culminaram na MP nº 2.158-35/2001 (nesta a mesma disposição encontra-se prevista no § único do art. 43).

Ditos dispositivos legais, vigentes à época dos fatos geradores objeto deste processo (11/06/2000 a 31/10/2002), assim dispunham:

Medida Provisória nº 1.991/2000

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 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.**

Medida Provisória nº 2.158-35/2001

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. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.

A instrução normativa nº 54/2000, vigente à época dos fatos, por seu turno, assim dispunha:

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.

Esta mesma redação consta do § 1º do art. 49 da IN SRF nº 247/2002, bem como do § 1º do art. 440 da IN SRF nº 1.911/2019, que a sucederam.

De início, é importante destacar que a análise do tema acima indicado não encontra óbice na súmula CARF nº 02, a qual dispõe que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”. Isso porque, dita súmula restringe apenas a análise acerca da inconstitucionalidade de lei tributária, e não de ilegalidade de instrução normativa.

Até porque, o objetivo da referida súmula é privilegiar o princípio da legalidade, deixando para o Judiciário eventuais questionamentos acerca de eventual inconstitucionalidade de lei em vigor. Nesse sentido, é justamente em atenção a este mesmo princípio da legalidade que não se poderia permitir que eventual instrução normativa pudesse contrariar, modificar, reduzir ou ampliar o disposto em determinada lei. Caso contrário, se estaria privilegiando a aplicação de norma hierarquicamente inferior (instrução normativa) em relação à norma hierarquicamente superior (lei), em clara afronta ao princípio da legalidade, o qual há de ser necessariamente observado pelos julgadores administrativos.

Tanto é assim que há várias decisões do CARF em que se aprecia a legalidade de determinada instrução normativa face a disposições legais, a exemplo da a seguir colacionada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Exercício: 2011

ILEGALIDADE IN 243. PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Súmula CARF 115. A sistemática de cálculo do "Método do Preço de Revenda menos Lucro com margem de lucro de sessenta por cento (PRL 60)" prevista na Instrução Normativa SRF nº 243, de 2002, não afronta o disposto no art. 18, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 9.959, de 2000. IRPJ CSLL . PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA . MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO (PRL). FRETES, SEGUROS E TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO.

Os valores de frete, seguro e imposto de importação são custos efetivos do contribuinte que não foram pagos diretamente a pessoas vinculadas e, deste modo, não podem fazer parte do preço parâmetro.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

VENIRE	CONTRA	FACTUM	PROPRIUM
Um dos princípios fundamentais do direito privado é o da boa-fé objetiva, cuja função é estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais. No entanto, a boa-fé não se esgota nesse campo do direito, ecoando por todo o ordenamento jurídico. Não pode a contribuinte alegar nulidade a qual deu causa, sob pena de se ferir a boa-fé objetiva que deve nortear qualquer processo, seja ele administrativo ou judicial. Tendo a contribuinte induzido a fiscalização a utilizar o estoque e não os produtos efetivamente importados no ano em referência, não poderia a recorrente arguir tal nulidade que foi provocada por sua própria conduta.			

Da decisão acima transcrita é possível se extrair que há, inclusive, súmula do CARF tratando sobre a legalidade de determinada instrução normativa.

Nesta toada, nos casos em que se questiona a legalidade de determinada instrução normativa, penso ser imperativo ao Colegiado do CARF adentrar no mérito da discussão, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

E, ao fazê-lo, entendo que não assiste razão ao contribuinte em suas alegações recursais. Isso porque, como é cediço, a legalidade da instrução normativa em relevo já foi objeto de análise por parte do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o RESP nº 665126 / SC, o qual chegou à seguinte conclusão:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FABRICANTES E IMPORTADORES DE VEÍCULOS (SUBSTITUTOS) E COMERCIANTES VAREJISTAS (SUBSTITUÍDOS). BASE DE CÁLCULO. VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE IPI DESTACADOS NA NOTA FISCAL. INCLUSÃO NO CONCEITO DE "PREÇO DE VENDA" EX VI DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 54/2000. LEGALIDADE. LEI 9.718/98 (ARTIGO 3º, § 2º, I). DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO.

INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO.

1. A Instrução Normativa SRF nº 54/2000, revogada pela IN SRF nº 247, de 21.11.2002, dispunha sobre o recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas pelos fabricantes (montadoras) e importadores de veículos, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas (regime de substituição tributária instituído pela Medida Provisória nº 1.991-15/2000, atual MP nº 2.158-35/2001, editada antes da Emenda Constitucional nº 32).
2. A base de cálculo das aludidas contribuições, cujos contribuintes de fato são os comerciantes varejistas, é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante ou do importador (artigo 44, parágrafo único, da MP 1.991-15/2000, e artigo 3º, caput, da IN SRF 54/2000), sendo certo que o ato normativo impugnado limitou-se a defini-lo como o preço do produto acrescido do valor do IPI incidente na operação.
3. A insurgência especial dirige-se ao reconhecimento da ilegalidade do artigo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 54/2000, em virtude do disposto no inciso I, do § 2º, do artigo 8º, da Lei nº 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 nº 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 arguição de inconstitucionalidade do artigo 8º, da Lei nº 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 nº 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.

(REsp 665.126/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/08/2007, DJ 01/10/2007, p. 214) (Grifos apostos).

Nesse mesmo sentido, há diversas decisões do CARF, a exemplo da a seguir colacionada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/05/2002 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 a base de cálculo da COFINS recolhida por substituição tributária nas operações com veículos automotores novos. (...) (Acórdão nº 3302-005.797)

Como se não bastasse, verifica-se, ainda, que o pleito do contribuinte esbarra também na análise acerca da sua ilegitimidade ativa.

Como visto acima, a presente contenda versa sobre pedido de restituição de PIS e COFINS apresentado por empresa que atua no comércio de veículos, em relação à incidência dessas contribuições sobre os fabricantes de veículos na condição de substitutos tributários.

Ocorre que, como é cediço, o STJ já sedimentou o entendimento no sentido de que o contribuinte de fato, no caso o substituído, não detém legitimidade para pleitear a restituição do indébito quanto aos valores recolhidos pelo contribuinte substituto, uma vez que não integra a relação jurídico tributária em referência. É o que se extrai do julgamento realizado no REsp nº 903.394-AL, sob o rito do artigo 543-C, do CPC, na qual restou firmada a seguinte tese (tema 173 do STJ):

O 'contribuinte de fato' (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo 'contribuinte de direito' (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente.

É importante ressaltar, outrossim, que a tese acima indicada não é idêntica à que ora se analisa (ali se analisava caso de restituição de indébito relativa ao IPI, enquanto a presente demanda versa sobre restituição de PIS e COFINS em razão da inclusão do IPI em suas respectivas bases de cálculo), não vinculando, portanto, os membros deste Colegiado. Porém, por entender que a *ratio decidendi* ali constante se amolda com perfeição à situação fática objeto desta lide, entendo por adotá-la nesta oportunidade.

Também sobre a ilegitimidade passiva do substituído tributário, há decisões do CARF, tal qual a que se transcreve a seguir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

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, sendo que as contribuições devem ser calculadas sobre o preço de venda dos fabricantes, conforme determinação contida no artigo 44 da Medida Provisória nº 1.991-15/2000 e no artigo 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

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. (...).**

3. Da conclusão

Diante das razões supra expendidas, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada, mantendo o entendimento constante da decisão quanto à aplicação do prazo prescricional quinquenal ao caso concreto em análise, e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora