



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

**Processo n°** 13888.001849/2004-46  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-03.160 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 28 de junho de 2012  
**Matéria** PIS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** BG COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/11/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO PRODUTO. INCLUSÃO DO IPI. ILEGITIMIDADE *AD CAUSAM*.

A base de cálculo da contribuição na comercialização de veículos sob o regime da substituição tributária é o preço de venda do fabricante ou importador, considerado este o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na operação. O Recorrente não é contribuinte do IPI, em razão do que não detém legitimidade para pleitear restituição do imposto.

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)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues e Juliano Eduardo Lirani. Ausente o conselheiro João Alfredo Eduão Ferreira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da DRJ Ribeirão Preto/SP (fls. 869 a 874) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade (fls. 787 a 809) apresentada pelo contribuinte para se contrapor ao despacho decisório da repartição de origem (fls. 775 a 782) que indeferiu o pedido de restituição e não homologou a compensação pleiteada.

O contribuinte havia apresentado pedido de restituição, cumulado com declaração de compensação, relativo a supostos créditos da contribuição para o PIS do período de junho de 2000 a novembro de 2002, decorrentes da indevida inclusão do IPI na base de cálculo da contribuição recolhida pelo fabricante de veículos no regime da substituição tributária disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 54/2000.

A repartição de origem indeferiu a solicitação e não homologou a compensação sob o fundamento de que não haveria norma autorizativa para a dedução do IPI da base de cálculo da contribuição no regime de substituição tributária. O despacho decisório foi ementado nos seguintes termos:

*EMENTA: PIS/COFINS EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*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. As contribuições serão calculadas com base no preço de venda do fabricante ou importador. Considerase preço de venda do fabricante ou importador o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI incidente na operação.*

*Não há norma autorizativa da dedução do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS no regime de substituição tributária.*

*DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 150, §70 da CF/88; art. 44 da Medida Provisória 1.99115/00; art. 3º da Instrução Normativa SRF 054/2000.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA/COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA*

Cientificado da decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade e requereu o reconhecimento do direito creditório, bem como a homologação da compensação, arguindo, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

a) não procede a negativa sob a justificativa de que a pessoa jurídica não seja contribuinte de fato e de direito do IPI, considerando-se que existe lei expressa equiparando-a a estabelecimento industrial (art. 12 da Lei 9.779/1999);

b) a Lei nº 9.718/1998, ao definir a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, estatuiu, de forma expressa, que dela se excluíam o ICMS e o IPI pagos pela revendedora;

c) *é inadmissível que um ato do Secretario da Receita Federal, de envergadura legislativa menor, substitua o que está expresso na legislação ordinária e na medida provisória;*

d) a inclusão do PIS e do ICMS na base de cálculo do PIS vai de encontro à incidência da contribuição sobre o faturamento, sendo vedado a extensão para inclusão de outros valores, matéria que já conta com manifestação clara de Tribunais Superiores, inclusive do STF;

e) é inaplicável ao caso a exigência de multa de ofício prevista no art. 18 da Lei nº 10.833/2003, pois com as alterações da Lei nº 11.488/2007, seria aplicável apenas e tão somente na hipótese de comprovada falsidade, o que não ocorreu no caso em apreço.

O acórdão da DRJ Ribeirão Preto/SP, que não reconheceu o direito creditório, foi ementado da seguinte forma:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

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

*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.*

*RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.*

*O reconhecimento do indébito depende da efetiva comprovação do alegado recolhimento indevido ou maior do que o devido.*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

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

*PRIMEIRA INSTÂNCIA. VINCULAÇÃO.*

*O julgador administrativo de primeira instância está vinculado ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Irresignado, o contribuinte recorre a este Conselho e reitera seu pedido, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Hécio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, trata-se de pedido de restituição, cumulado com declaração de compensação, em que o contribuinte pretende reaver os valores da contribuição para o PIS incidentes sobre o IPI, que, segundo seu entendimento, deveria ser excluído da base de cálculo da contribuição na sistemática da substituição tributária.

A matéria relativa à inclusão do IPI na base de cálculo das contribuições no regime da substituição tributária das montadoras de veículos encontra-se pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) – RE 605.506 –, tendo sido reconhecida a existência de repercussão geral, mas não se determinou o sobrestamento dos processos versando sobre a mesma questão que estivessem em andamento, em razão do que, por força do contido no § 1º do art. 1º e no art. 4º da Portaria CARF nº 001, de 3 de janeiro de 2012, em que se determina que, nos casos da espécie, inexistindo determinação do STF no sentido de sobrestar todos os processos em andamento que versem sobre a matéria, eles devem ser submetidos a julgamento, não se lhes aplicando o sobrestamento, este processo será analisado nesta instância administrativa.

Alega o Recorrente que a Instrução Normativa SRF nº 54/2000 seria ilegal, por ter majorado a base de cálculo da contribuição sem amparo legal.

Assim dispõe o art. 3º, § 1º, da IN SRF nº 54/2000:

*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.*

O preceito supra veio regulamentar o regime de substituição tributária aplicável ao setor de fabricantes e importadores de veículos, instituído pelo art. 44 da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, e reedições.

O art. 44 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, última da série de reedições, assim preceitua:

*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.

Com base na dicção do dispositivo supra, o Recorrente afirma inexistir autorização para a inclusão do IPI na base de cálculo da contribuição, valendo-se do disposto no art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718/1998, que determina, expressamente, a exclusão do IPI da base de cálculo, *verbis*:

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

(...)

*§ 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;(Lei nº 9.718/98) (grifei)*

Verifica-se do excerto supra, que a Lei nº 9.718/1998, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, exclui da receita bruta determinados valores, como as vendas canceladas, o IPI e o ICMS, denotando que, no conceito lato de “receita bruta”, tais valores se encontram incluídos.

Os fabricantes de veículos, além de sua condição de substituto tributário, são também contribuintes do PIS e da Cofins, ambas incidentes sobre o faturamento, sobre o qual lhe são garantidas as exclusões do art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/1998.

No entanto, a base de cálculo da contribuição devida pelo fabricante na condição de contribuinte não se confunde com a base de cálculo na sistemática da substituição tributária, em que o fabricante de veículos figura como substituto do comerciante varejista, recolhendo as contribuições que seriam devidas por este, contribuições essas incidentes sobre o preço de venda do produto, nos termos do parágrafo único do art. 44 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Inexiste no dispositivo da medida provisória previsão de exclusão do IPI da base de cálculo das contribuições; o que se mostra de todo lógico, pois, se no regime da substituição tributária, o substituto recolhe o tributo que seria devido pelo substituído, são as condições deste que devem se impor no cálculo dos valores a serem recolhidos.

Ora, o revendedor varejista de veículos não é contribuinte do IPI, conforme já destacou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do REsp nº 665.126, ocorrido em 20 de agosto de 2007, logo, o imposto incidente sobre o bem adquirido para revenda encontra-se embutido no preço do produto, que vem a ser, justamente, a base de cálculo das contribuições no regime da substituição tributária.

Eis 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.*

*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 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 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. (grifei)

(...)

*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.* (grifei)

*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.* (grifei)

*10. Recurso especial a que se nega provimento.*

Verifica-se que o STJ, que é o órgão competente para se pronunciar acerca de ilegalidade na esfera federal, já decidiu pela legalidade da Instrução Normativa SRF nº 54/2000, do que se conclui pela inocorrência do vício apontado pelo Recorrente.

Se não existisse o regime de substituição tributária, as contribuições devidas pelos comerciantes varejistas de veículos incidiriam sobre o preço de venda, no qual se encontra incluído o IPI devido pelo fabricante, imposto esse não passível de recuperação, pelo simples fato de que a concessionária não é contribuinte do IPI.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição na comercialização de veículos sob o regime da substituição tributária é o preço de venda do fabricante ou importador, considerado este o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na operação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Relator

Processo nº 13888.001849/2004-46  
Acórdão n.º 3803-03.160

S3-TE03  
Fl. 5

---



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

### TERMO DE ENCAMINHAMENTO

**Processo nº:** 13888.001849/2004-46

**Interessada:** BG COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº 3803-03.160, de 28 de junho de 2012, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em 28 de junho de 2012.

[Assinado digitalmente]

Alexandre Kern

3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente