



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13888.720546/2012-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-006.222 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente CATERPILLAR BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2010

PIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ZONA FRANCA DE MANAUS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 11.195/2005. INCLUSÃO DO IPI. ILEGALIDADE DO DECRETO Nº 4.524/2002 EM FACE DO ARTIGO 97, DO CTN.

O valor do IPI não deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP devida, na condição de substituto tributário, pelo fabricante, produtor ou importador de pneumáticos e autopeças relacionados na Lei nº 10.485, de 2002, nas vendas para revendedores situados na Zona Franca de Manaus, vez que a Lei nº 11.196/2005 definiu ser a base de cálculo “o preço de venda do produtor, fabricante ou importador”, não podendo se inferir que, implicitamente, o IPI estivesse contido no preço de venda, em decorrência de fato que o IPI, diferentemente do ICMS, não compõe a própria base de cálculo. Por outro lado, por vício de legalidade, não pode o Decreto nº 4.524/2002, tampouco a IN SRF nº 247/2002, servir de amparo legal para o lançamento.

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

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2010

COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ZONA FRANCA DE MANAUS. BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 11.195/2005. INCLUSÃO DO IPI. ILEGALIDADE DO DECRETO Nº 4.524/2002 EM FACE DO ARTIGO 97, DO CTN.

O valor do IPI não deve compor a base de cálculo da COFINS devida, na condição de substituto tributário, pelo fabricante, produtor ou importador de pneumáticos e autopeças relacionados na Lei nº 10.485, de 2002, nas vendas para revendedores situados na Zona Franca de Manaus, vez que a Lei nº 11.196/2005 definiu ser a base de cálculo “o preço de venda do produtor, fabricante ou importador”, não podendo se inferir que, implicitamente, o IPI estivesse contido no preço de venda, em decorrência de fato que o IPI, diferentemente do ICMS, não compõe a própria base de cálculo. Por outro lado, por vício de legalidade, não pode o Decreto nº 4.524/2002, tampouco a IN SRF nº 247/2002, servir de amparo legal para o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Rosaldo Trevisan acompanhou pelas conclusões, por entender que o Regulamento do IPI de 2002, em seu art. 48, trata da disciplina de comando legal distinto do analisado no caso dos autos.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN - Presidente e Redator Designado *Ad Hoc*.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Fernanda Vieira Kotzias e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário contra o acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal, em Ribeirão Preto/SP, que julgou improcedentes as razões trazidas em Impugnação em face do lançamento de ofício para a cobrança de PIS e COFINS entre os anos calendário 2007 e 2010.

Por bem narrar os fatos objeto do presente Recurso, aproveito a íntegra do relatório emanado pela DRJ, que transcrevo abaixo:

“A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep, no período de fevereiro de 2007 a fevereiro de 2010, com crédito tributário apurado de R\$ 32.958,38, e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), no mesmo período, com crédito tributário de R\$ 154.763,07, perfazendo o total de R\$ 187.721,45.

Os enquadramentos legais encontram-se às fls. 2.469 e 2.483.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 2.493/2.501, a contribuinte realiza vendas de autopeças e pneumáticos, relacionados na Lei nº 10.485, de 2002, a revendedores situados na Zona Franca de Manaus (ZFM). Tais vendas são pelo regime monofásico e estão sujeitas à alíquota zero das contribuições sociais.

Entretanto, a autuada é obrigada a recolher as contribuições das revendedoras estabelecidas naquela área na condição de substituta tributária.

O recolhimento, como substituto tributário, foi feito pela autuada excluindo-se da base de cálculo das contribuições o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Como a fiscalização entende que o valor do IPI compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins, lançou a diferença de ofício.

Cientificada dos autos de infração, a interessada apresentou impugnação, às fls. 2.508/2.518, alegando, em resumo, que a Medida Provisória (MP) nº 1.991, de 2000, em seu art. 44, estabeleceu que os fabricantes e importadores de veículos, classificados

nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703, 8711 e das subposições 8704.2 e 8704.3, deveriam recolher o PIS e a Cofins na condição de substituto tributário, sendo a base de cálculo o preço de venda.

Posteriormente, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 54, de 2000, esclareceu que o IPI compunha a base de cálculo.

Assim, prossegue a impugnante, somente sobre aqueles produtos daquelas posições as contribuições incidiriam sobre o valor do IPI.

Esclarece a autuada que, à época, foi muito discutida, a questão da legalidade da referida IN em relação ao disposto na Lei nº 9.718, de 1998, que previa a exclusão do valor do IPI da base de cálculo das contribuições, sendo que a jurisprudência administrativa concluiu pela legalidade da instrução normativa pelo fato de que o comando legal dispunha apenas sobre as contribuições apuradas sobre o próprio faturamento dos contribuintes, mas não alcançava as contribuições recolhidas na condição de substituto.

Posteriormente, o Decreto nº 4.524, de 2002, e a IN SRF nº 247, de 2002, confirmariam o valor do IPI na base de cálculo das contribuições sobre aqueles produtos recolhidas pelo substituto tributário.

Alega que tais normas somente se aplicavam sobre os itens das posições acima citadas e não sobre o produto por ela por ela vendido, posição NCM 84.29, que somente veio a ser tratado pela Lei nº 11.196, de 2005, estabelecendo a base de cálculo como o preço de venda dos produtos. Nada dispondo sobre o valor do IPI.

Argumenta que quando o legislador desejou excluir o IPI da base de cálculo o fez expressamente, como no caso acima citado, assim quando não o fez, como no caso presente, não há qualquer comando com essa disposição.

Tampouco há, para o caso em comento, qualquer norma infralegal determinando a exclusão do IPI da base de cálculo das contribuições.

Assim, a fiscalização não poderia tomar “emprestadas” disposições relativas a outros produtos para aplicar ao produto comercializado pela impugnante, posição 84.29.

Além disso, posteriormente, foi editada a IN RFB nº 594, de 2005, com o objetivo de regulamentar a Lei nº 11.196, de 2005, que também não estabeleceu qualquer disposição acerca da base de cálculo das contribuições.

No entanto, essa IN estabeleceu, em seu art. 8º, que se aplicam as disposições dos arts. 5º a 7º, sendo que o art. 5º dispõe que a base de cálculo é a receita bruta auferida com a venda mensal dos produtos, que não inclui o IPI, e em seu parágrafo único estabelece que o IPI não integra a base de cálculo das contribuições.

Caso não se entenda dessa forma, pede que se aplique o art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN) para exclusão da multa e juros quando da observância de normas complementares, no caso a IN nº 594/2005.

Na hipótese de manutenção do lançamento, postula o afastamento dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício, pois a lei somente prescreve a sua aplicação sobre as multas isoladas.”

Da Decisão de 1ª Instância

A 4ª Turma, da DRJ/RPO, proferiu acórdão, julgando improcedente a Impugnação, nos seguintes termos:

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

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2010

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ZONA FRANCA. BASE DE CÁLCULO. IPI.

O valor do IPI compõe a base de cálculo da Cofins devida, na condição de substituto tributário, pelo fabricante, produtor ou importador de pneumáticos e autopeças relacionados na Lei nº 10.485, de 2002, nas vendas para revendedores situados na Zona Franca de Manaus.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASE

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2010

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ZONA FRANCA. BASE DE CÁLCULO. IPI.

O valor do IPI compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS devida, na condição de substituto tributário, pelo fabricante, produtor ou importador de pneumáticos e autopeças relacionados na Lei nº 10.485, de 2002, nas vendas para revendedores situados na Zona Franca de Manaus.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Do Recurso Voluntário

Irresignado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, vindo a repetir os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ROSALDO TREVISAN, Redator designado *Ad Hoc*

O voto a seguir, assim como o relatório retro, foi retirado da pasta de arquivamento da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, onde foi depositado na sessão de julgamento pelo Conselheiro Tiago Guerra Machado, que não mais compõe o colegiado, atualmente. Daí a necessidade de registro da formalização por este redator, designado *Ad Hoc*.

Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; de modo que dele conheço.

Do Mérito

Em síntese, o Recurso busca a reforma do lançamento de ofício de modo a que se reconheça que valor do IPI não deve compor a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, referente a pneumáticos e autopeças relacionados na Lei nº 10.485, de 2002, quando recolhidas pelo fabricante, produtor ou importador, na condição de substituto tributário das revendedoras localizadas na ZFM.

Para tanto, deve-se analisar o conteúdo da Lei nº 11.196/2005, que tratou da matéria em seu artigo 65:

“Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 1º No caso deste artigo, nas revendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:

I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

VI - no art. 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores;

VII - no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e alterações posteriores.

VIII – no art. 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não se aplica aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, 30.04, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da Tipi.

§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre o preço de venda do produtor, fabricante ou importador.

§ 5º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

§ 6º Não se aplicam as disposições dos §§ 2º, 4º e 5º deste artigo no caso de venda dos produtos referidos nos incisos IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para montadoras de veículos.

§ 7º Para fins deste artigo, não se aplica o disposto na alínea “b” do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea “b” do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

§ 8º As disposições deste artigo também se aplicam às vendas destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).”

Portanto, de acordo com a Lei nº 11.196/2005, a base de cálculo em comento é “o preço de venda do produtor, fabricante ou importador”, não havendo definição legal específica sobre o que seria incluído no “preço de venda”.

Nesse ínterim, a Receita Federal do Brasil (à época Secretaria da Receita Federal), editou a Instrução Normativa nº 247/2002, que, em seu artigo 49, dispôs que o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) deveria ser incluído no preço de venda:

“Art. 5º Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados nos códigos 8432.30 e 87.11 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, são responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento das contribuições devidas pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 49, inclusive nas operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000, em observância ao disposto no art. 155, § 2º, incisos VII, "a", e VIII, da Constituição Federal.

(...)

Art. 49. A base de cálculo da substituição prevista no art. 5º corresponde ao preço de venda do fabricante ou importador de veículos.

§ 1º Considera-se preço de venda o valor do produto acrescido do IPI incidente na operação.

§ 2º Os valores das contribuições objeto de substituição não integram a receita bruta do fabricante ou importador.

§ 3º Na determinação da base de cálculo, o fabricante ou importador poderá excluir o valor referente ao cancelamento de vendas ou devolução de produtos que tenham sido objeto da substituição de que trata este artigo.”

Da mesma forma, o Decreto nº 4524/2002:

“Art. 48. A base de cálculo da substituição prevista no art. 5º corresponde ao preço de venda do fabricante ou importador de veículos (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43).

§ 1º Considera-se preço de venda o valor do produto acrescido do IPI incidente na operação.

§ 2º Os valores das contribuições objeto de substituição não integram a receita bruta do fabricante ou importador.

§ 3º Na determinação da base de cálculo, o fabricante ou importador poderá excluir o valor referente ao cancelamento de vendas ou devolução de produtos que tenham sido objeto da substituição de que trata este artigo.”

Baseado nessa Instrução Normativa e no Decreto é que houve o lançamento ora impugnado, uma vez que a Recorrente fizera o recolhimento considerando somente o preço de venda, nos termos enunciados na lei ordinária.

Assim, o que se deve analisar nesse Recurso é se a Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e o Decreto nº 4.524/2002, ao condão de regulamentar o disposto na lei ordinária, geraram efeitos modificativos da definição da base de cálculo, ampliando o conceito previsto na lei que instituiu a norma de substituição tributária das contribuições sociais.

Meu entendimento é que sim.

Tais normas infralegais, de maneira despropositada, criaram definição inexistente ao inferir que no preço de venda a que alude do artigo 49 da Lei nº 11.196/2005 deveria haver a inclusão do IPI, sem suporte legal para tanto.

Ao fazer isso, violaram frontalmente o princípio da legalidade tributária, eis que tal inclusão do IPI na base de cálculo por norma infralegal caracteriza modificação do aspecto quantitativo do fato gerador das contribuições sociais em seu regime de substituição tributária.

Nesse diapasão, vale lembrar que o IPI, diferentemente do ICMS, não integra sua própria base de cálculo, que é justamente o valor da saída. Com isso em mente, não haveria possibilidade de se esclarecer que o IPI está incluído no preço de venda quando a própria norma que instituiu esse tributo não o previu com tal característica.

Nesse sentido, em vista de explícita afronta ao artigo 97 do Código Tributário Nacional, deve-se afastar a aplicação de Decreto sob fundamento de ilegalidade, de modo que, para fins desse julgamento, não se pode admitir a inclusão do IPI à base de cálculo das contribuições sociais pelo substituto tributário.

Diante disso, voto pela improcedência do lançamento, reformando-se a decisão de primeiro grau.

Caso vencido nessa proposta, com relação ao pedido de exclusão de multa e juros pela aplicação do artigo 100, parágrafo, em razão de a Recorrente ter seguido o disposto na IN RFB nº 594/2005, tendo a acompanhar a decisão da DRJ, entendendo que essa Instrução Normativa não é aplicável ao caso presente:

“(…) Portanto, o art. 8º da IN dispõe que, para a apuração da base de cálculo, “no caso do regime de substituição de que trata o art. 3º”, aplica-se, conforme o caso, o disposto nos seus arts. 5º a 7º.

Entretanto, a referida norma trata de diversos casos de substituição tributária, como se pode constatar da leitura dos seus arts. 1º e 3º.

Para o caso específico aqui tratado, porém, há uma lei específica (Lei nº 11.196/2005) que estabelece a base de cálculo para o substituto tributário, qual seja, o preço de venda, e, como exposto acima, o entendimento pacífico é de que o IPI faz parte do preço de venda e que somente a lei pode estabelecer exclusões da base de cálculo.

Desta forma, fica claro que a previsão contida na IN para exclusão do valor do IPI da base de cálculo das contribuições não se aplica ao caso presente.

Tampouco se poderia esperar que tal exclusão pudesse constar do referido normativo, uma vez que se assim fosse, a IN estaria extrapolando a lei, que, como visto, não previu tal exclusão, pelo contrário, definiu a base de cálculo como o preço de venda, do qual, segundo jurisprudência pacífica, faz parte o IPI.

Assim, diferentemente do que alega a impugnante, o fato de a lei não tratar do IPI não significa que este deva ser excluído da base de cálculo, mas o contrário, pois, repita-se, como esse valor compõe o preço de venda, para ser deduzido da base de cálculo a lei deveria prever expressamente essa exclusão.”

Por fim, em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente pleiteia o afastamento da aplicação da Taxa SELIC sobre a parcela referente à multa de ofício. Entretanto, em função da emissão da Súmula CARF nº 108, e da obediência desse Colegiado ao seu conteúdo, nego provimento a tal pedido recursal.

Diante de todo o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

Nota do redator designado Ad Hoc: Convém esclarecer que acompanhei o raciocínio expendido pelo relator original (e por mim aqui transcrito) apenas pelas conclusões, como registrado no resultado do julgamento.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN (*Ad Hoc*)