



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19647.005691/2005-83
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-007.023 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2019
Matéria Contribuição pra o Financiamento da Seguridade Social - COFINS
Recorrente PEDRAGON AUTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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 á 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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 Contribuição pra o PIS/PASEP, 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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Winderley Morais Pereira - Presidente.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Tratam estes autos de análise de Pedido de Restituição, feito em papel/formulário, de pagamento alegado como feito a maior a título de Contribuição ao PIS/PASEP e á COFINS, correspondente a recolhimentos efetuados nos períodos de apuração 01/06/2000 a 31/10/2002, tendo como fundamento de pedir “ *a cobrança a maior do PIS e da COFINS por meio do parágrafo 1º do artigo 3º da Instrução Normativa nº 54, de 19/05/2000 (indevidamente inclusão do IPI na base de cálculo das respectivas contribuições)e ,ainda, parágrafo único, letra “a” do artigo 2º da LC nº 70/1991, parágrafo único do artigo 3º da lei nº 9.715/1998, parágrafo 2º do artigo 3º da lei nº 9.718/1998, parágrafo único do artigo 43 da MP nº 2.158-35/2001 e artigo 1º da Lei nº 10.485/2002.* ” (fls. 3 dos autos digitais).
2. A DRF/RECIFE indeferiu o pedido de restituição, provocando a apresentação, pela requerente, de manifestação de inconformidade, analisada pela DRJ/RECIFE.
3. Adoto o relatório constante do Acórdão DRJ/RECIFE, aqui combatido, por economia processual e por bem descrever os fatos :

Trata o presente processo de pedido de restituição de PIS e Cofins no valor de R\$ 281.229,40 (duzentos e oitenta e um mil, duzentos e vinte e nove reais e quarenta centavos) (fl. 01), indeferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil no Recife -PE, conforme Despacho Decisório proferido em 16/08/2006 (fl. 38), concordando com os fundamentos enunciados no Termo de Informação Fiscal, de 14 de agosto de 2006 (fl. 37).

2. No pedido, que se fez acompanhar das planilhas de fis.03135, a contribuinte alegou ter efetuado pagamentos a maior das contribuições referidas, no período de junho de 2000 a outubro de 2002, em razão do disposto no § 1º do art. 3º da Instrução Normativa (IN) SRF no 54, de 19 de maio de 2000, que determina, indevidamente, a inclusão do Imposto Sobre Produtos Industrializados — IPI nas respectivas bases de cálculo.

Do pedido consta, também, a legislação em que o fundamenta.

3. Conforme relatado no mencionado Termo de Informação Fiscal :

1) os arts. 2º e 3º da IN SRF no 54/2000 tratam de substituição tributária dos fabricantes e importadores dos produtos relacionados no art. 44 da Medida Provisória (MP) no 1.991-16, de 11 de abril de 2000;

2) o § 1º do art. 3º daquela IN determina que o fabricante ou importador inclua o IPI nas bases de cálculo das contribuições em foco; e

3) os dispositivos legais citados pelo contribuinte também não excluem o referido IPI, Acrescenta que os dispositivos citados pela contribuinte não excluem o IPI da base de cálculo do PIS e da Cofins pagos pelo fabricante ou importador na condição de contribuinte substituto.

E propõe o indeferimento do pedido de restituição por falta de fundamento legal.

4. Devidamente cientificada do mencionado despacho decisório em 04/09/2006 (Aviso de Recebimento — AR à fl.44), a empresa apresentou, em 2310912006, manifestação de inconformidade (fis.40143), acompanhada da Sexta Alteração Contratual — Consolidação (fls. 48/56), onde contesta o indeferimento do seu pedido com as seguintes alegações:

- 4.1. a autoridade administrativa não apresentou qualquer justificativa clara e inequívoca das razões do indeferimento do pedido, limitando-se a reproduzir os textos de lei referidos pelo contribuinte, obstaculizando, assim, seu direito líquido e certo à restituição dos valores recolhidos a maior;

4.2. o cerne da questão está na adequada interpretação das normas legais que regem o PIS e a Cofins indicadas no pedido, as quais não admitem a inclusão do IPI nas bases de cálculo das contribuições, o que leva à existência de créditos em seu favor em razão de valores recolhidos a maior, no período 11/06/2000 a 3111012002, em decorrência da inadequada inclusão do IPI naquelas bases de cálculo, conforme Demonstrativo de Cálculo anexado ao pedido de restituição;

4.3. do enunciado das Leis de nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998, que alteraram as bases de cálculo do PIS e da Cofins no sentido de considerar-se a totalidade das efetivas receitas brutas auferidas, conclui-se, por evidente, pela exclusão do que não representa receita, a exemplo do IPI;

4.4. a MP nº 1.991-18 (sic), de 9 de junho de 2000, reeditada em 2410812000 (sic, em 2410812001) sob o nº 2.158-35, alterou a forma de

exigência do Pis e da Cofins, dispondo, em seu ad. 43, que incumbe ao fabricante/montadora, na condição de fornecedor do produto, "cobrar do contribuinte, que no caso é sua rede autorizada, para posterior recolhimento aos cofres da Receita Federal, em procedimento conhecido como 'Substituto Tributário'. Assim o PIS e a Cofins passaram a ser calculados sobre o preço de compra dos concessionários (...)"

4.5. o § 1º do art. 3º da IN SRF nº 54/2000 trouxe graves prejuízos ao contribuinte ao incluir, ilegalmente, o valor do IPI nas bases de cálculo das contribuições em questão, "distorcendo assim o conceito contábil e legal do preço de venda de um veículo componente do faturamento, uma vez que tal imposto já se mostra agregado ao custo do veículo adquirido pela manifestante para futura comercialização." Feriu, pois, o princípio da legalidade, insculpido no inciso I do art. 5º da Constituição Federal, e o princípio da hierarquia das leis;

4.6. uma Instrução Normativa da Receita Federal tem seu campo de atuação/vigência dentro dos limites da administração direta, não podendo atingir os contribuintes, que, como particulares, só fazem ou deixam de fazer algo em virtude da lei. Há que frisar que a MP nº 2.158-35, de 2001, não autorizou a inclusão do IPI na referida base de cálculo, não podendo mera IN criar essa obrigação junto ao contribuinte;

4.7. para afastar qualquer dúvida, cumpre registrar que o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, voltou a excluir o IPI para efeito de recolhimento da base de cálculo do PIS e Cofins;

4.8. tem legitimidade para pleitear restituição dos valores das contribuições recolhidos a maior, pois, como concessionária, ao adquirir veículos da montadora/fabricante, o faz mediante seu faturamento, o que significa haver clara operação de compra e venda entre as partes. Como o ciclo do IPI encerra-se nessa operação, é evidente que a concessionária "acaba sendo o efetivo contribuinte de fato do IPI (...);"

4.9. ao final, espera ver acolhida a sua manifestação de inconformidade, no sentido de receber a restituição dos valores constantes do Demonstrativo de Cálculo relativos ao PIS e à Cofins recolhidos a maior por conta da indevida inclusão do IPI nas bases de cálculo daquelas contribuições, no período compreendido entre 11 de Junho/2000 e 31 de outubro/2002.

4. Ao final, assim restou ementado o Acórdão nº 11-21.646, exarado pela 2ª Turma da DRJ/REC :

ASSUNTO : CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

As autoridades administrativas estão obrigadas á observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA.

A legitimidade para pleitear restituição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei é do substituto tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da COFINS, segundo o regime de 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 incidente na operação.

ASSUNTO – CONTRIBUIÇÃO PRA O PIS/PASEP

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

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIAR.

As autoridades administrativas estão obrigadas á observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos normativos regularmente editados.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ILEGITIMIDADE ATIVA.

A legitimidade para pleitear restituição de indébito tributário decorrente de substituição tributária prevista em lei é do substituto tributário.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VEÍCULOS. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da Contribuição ao PIS/PASEP, segundo o regime de 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 incidente na operação.

Solicitação Indeferida

5. Ainda irresignada, a requerente apresentou recurso voluntário, onde traz os seguintes argumentos de defesa :

I – OS FATOS

Pela via administrativa, o Recorrente requereu junto a CAC da SRF na cidade de Recife/PE, "Pedido de Restituição" de valores atinentes as contribuições do PIS e da COFINS, pagos a maior, em decorrência da ilegal e indevida inclusão do I.P.I. na base de cálculo de tais contribuições, inclusão esta instituída indevidamente através do parágrafo 10 , do artigo 3' da Instrução

Normativa de nº 54 de 19/05/2000.

Não obstante a patente legalidade do requerimento interposto pelo Recorrente, tudo com pleno respaldo nas legislações acima, sua pretensão restou vencida nos termos do Relatório constante do Acórdão 11-21.464 da Segunda Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife-PE, sob o fundamento de que, no regime de substituição tributária, os contribuintes substituídos não podem excluir da base de cálculo a parcela do IPI que foi retida e recolhida pelo substituto.

Ademais, a autoridade tributária administrativa, não tem competência para apreciar a inconstitucionalidade das leis.

Decisão essa, sobre a qual se insurge através do presente Recurso Voluntário.

II – DO DIREITO

- PRELIMINAR

Preliminarmente, cumpre registrar que o Recorrente em momento algum pleiteou ao longo desse árduo caminho retratado no seu Pedido de Restituição, a inconstitucionalidade de qualquer diploma advindo de lei.

Ao contrario, o que se pretende efetivamente, é exatamente o cumprimento de toda sorte de legislação sobre o tema, conforme já consignado no item supracitado.

É certo que o parágrafo 1º, do artigo 3º da Instrução Normativa de nº 54 de 19/05/2000, encontra-se eivado de inconstitucionalidade, porem, igualmente é sabido que essa norma jurídica não atinge os particulares, a exemplo do Recorrente, razão pela qual, o que se pretende, é exatamente o cumprimento da legislação a que o contribuinte se sujeita. Nesse particular, a devolução dos valores atinentes as contribuições do PIS e da COFINS, pagos a maior, em decorrência da ilegal e indevida inclusão do I.P.I. na base de cálculo de tais contribuições, é medida que se impõe, uma vez que, os efeitos de mera Instrução Normativa não atinge particulares.

– MÉRITO

De rigor o cerne da questão, está na adequada e acurada interpretação do amplo espectro de normas e dispositivos legais reguladores do PIS e da COFINS, fartamente citado pelo Recorrente, os quais, desde sua criação, ou seja, com o advento da Lei Complementar 70/91, não admitem a inclusão do IPI em sua base de cálculo, conduzindo indubitavelmente a premissa tática irretorquível de existir em favor da manifestante, crédito por conta de valores recolhidos a maior, em decorrência da inadequada e impertinente inclusão do na base de cálculo de tais contribuições no período compreendido entre 11 de junho de 2000, a 31 de outubro de 2002, conforme ventilado por ocasião do Demonstrativo de COLoula, acostado ao "Pedido de Restituição", e isto porque:

Consoante já consignado, as contribuições do PIS e da COFINS, tinham sua normatização nas Leis 9.715/98 e 9.178/98, diplomas legais estes os quais introduziram alterações quanto a suas respectivas bases de cálculo e alíquotas, passando desde então, a base de cálculo, a ser considerada pare a incidência de tais tributos, como a totalidade das efetivas receitas brutas auferidas, excluindo por evidente, o que não representa receita a exemplo do I.P.I.. É. o que se depreende dos enunciados constantes do parágrafo único do artigo 3º da Lei nº9.715, bem como do

parágrafo segundo do artigo 3º da Lei 9.718/98.

Com o advento da Medida Provisória de nº 1991-18 de 09/06/2000, posteriormente reeditada sob o nº 2158-35 de 24/08/2000, restou modificada a forma de exigência do PIS e da COFINS, através do enunciado constante do parágrafo único de seu artigo 43, de onde se extrai a premissa de incumbir ao Fabricante/Montadora na condição de fornecedor do produto, cobrar do contribuinte, que no caso sua rede autorizada, para posterior recolhimento aos cofres da Receita Federal, em procedimento conhecido como "Substituto Tributário". Assim, tanto o PIS como a COFINS, passaram a ser previamente calculados sobre o preço de compra dos concessionários, conforme determinação expressa aludida em sobredito artigo de lei.

Contudo, o recolhimento das contribuições em comento, sofreu significativa mudança, com graves prejuízos ao bolso do Recorrente, quando a Receita Federal editou a Instrução Normativa de nº 54/2000, em especial no seu artigo 3º, parágrafo 1º, onerando de forma ilegal e abusiva, a cobrança dessa contribuição pois incluiu na base de cálculo do PIS e da COFINS, o valor do I.P.I., distorcendo assim o conceito contábil e legal do preço de venda de um veículo componente do faturamento, posto que, tal imposto já se mostra agregado ao custo do veículo adquirido pela manifestante para futura comercialização.

A ilegalidade da inclusão do IPI na base de cálculo para recolhimento do PIS e da COFINS, nos 27 meses em que esteve vigindo a Instrução Normativa 54/2000, é patente e defesa em lei, na medida em que é princípio comezinho de direito que um ato infralegal, e de cunho meramente regulamentador, como na espécie, não possui condão de alterar a base de cálculo de tributos já previamente instituídos e regrados em lei própria, vindo a ferir flagrantemente o princípio da legalidade, insculpido no artigo 5º, inciso I da Constituição Federal, bem como a hierarquia das leis, disposto no mesmo Diploma Maior, por ocasião de seu enunciado nº 59.

Uma Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal tem seu campo de atuação/vigência dentro dos limites da administração direta, não podendo atingir os contribuintes que, coma particulares que são, só fazem, ou deixam de fazer em virtude de lei.

E nessa questão, é bom frisar que o próprio Governo Federal, por ocasião da edição da Medida Provisória 2158-35, não autorizou a inclusão do IPI na base de cálculo para efeito de recolhimento das contribuições em tela, não podendo assim, mera Instrução Normativa criar essa obrigação junto ao contribuinte vez que, não está legalmente vinculado a esta.

Mais não é só isso, para espancar de vez com qualquer dúvida que ainda exista a cerca da legitimidade/legalidade do pleito visando a restituição desse valor recolhido a maior, cumpre registrar que, com a edição da Lei nº 10.485/02, também conhecida como PIS e COFINS não cumulativa, em vigor desde 01 de novembro de 2002, o legislador, em seu artigo 1º reconheceu o abuso daquela Instrução Normativa, voltando a excluir o IPI para efeito do recolhimento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

– A LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE

Ademais a pretensão da Recorrente em ver restituído esses valores pecuniários recolhidos a maior por conta desta esdrúxula e ilegal inclusão do I.P.I., mostra-se ainda mais genuína e legítima, dada a pacífica natureza indireta do tributo I.P.I., pois o contribuinte, como concessionário que é, quando adquire veículos da

Montadora/Fabricante, o faz mediante seu faturamento, o que equivale a dizer, haver uma nítida operação de compra e venda entre as partes.

Como o ciclo de tal tributo se encerra nesta operação, é evidente que o concessionário acaba sendo o efetivo contribuinte de fato do I.P.I., ate porque é ele quem acaba arcando com o valor de tal tributo, que já vem embutido no preço da mercadoria, muito embora não seja ele o consumidor final.

– CONCLUSÃO

Á vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do r. Acórdão 11-21.646 da E. Segunda Turma da Delegacia Da Receita de Julgamento de Recife-PE, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de ver autorizado seu Pedido de Restituição de valores a titulo de Pis e Cofins em face da indevida inclusão do IPI na base do calculo.

6. Os autos, então, me foram distribuídos.
7. É o relatório

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

8. O recurso voluntário é tempestivo e se reveste dos requisitos necessários para sua admissibilidade, portanto deve ser conhecido.
9. A questão central do recurso é a discussão da legitimidade da Instrução Normativa nº 54, de 19/05/2000, a qual a recorrente pretende seja declarada inválida.
10. Com o presente pedido de restituição a contribuinte buscou a recuperação de valores supostamente pagos a maior a título de PIS e de Cofins, sob o argumento de que a IN SRF n" 54/2000 alterou a base de cálculo dos tributos, o que fere o princípio da legalidade e a hierarquia das leis. Muito embora a contribuinte tenha tentado dar outra denominação à sua pretensão, o fato é que tenciona que a administração ignore legislação vigente, à qual está vinculada.
11. Cabe inicialmente destacar que não há nada contestável na decisão da DRF ou no Acórdão DRJ que indeferiram o seu pleito, uma vez que a justificativa do indeferimento, ao contrário do que afirma a interessada, é clara e inequívoca. Tanto a IN SRF nº 54/2000, quanto a IN SRF nº 247/2002, é de total clareza acerca da composição do preço de venda, para o fabricante ou importador dos produtos relacionados no art. 44 da MP no 1991-16, de 2000, relativamente às vendas desses produtos, realizadas a partir de 11 de junho de 2000, que ficam obrigados a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, considerando o preço do produto acrescido do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI incidente na operação. Resta mencionar que essa sistemática de recolhimento vigorou até 31/10/2002,

quando entrou em vigor a Lei nº 10.485, de 2002, que manteve a substituição tributária tão somente em relação aos veículos autopropulsados descritos nos códigos 8432.30 e 87.11 da TIPI.

12. Ao analisar historicamente a legislação dessas contribuições, é preciso ter em mente que se está diante de duas situações distintas. A primeira diz respeito à contribuição devida na qualidade de **contribuinte**, situação em que a legislação sempre permitiu a exclusão do IPI na apuração da base de cálculo tanto da Contribuição ao PIS/PASEP quanto da Cofins. A segunda se refere à contribuição devida pelo **substituto**, que comporia a base de cálculo não dele próprio, mas sim do substituído, e é exatamente o caso aqui tratado, em que deve ser considerado o preço do produto acrescido do valor do IPI. Essa situação fica bastante clara ao verificar a legislação instituidora da substituição tributária, no caso de veículos, ou seja, a Medida Provisória no 1.991-15, de 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 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."

13. Este mesmo texto foi repetido no artigo 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Pela leitura desse dispositivo, resta evidente que a base de cálculo do PIS e da Cofins devida pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadores de veículos na condição de contribuintes substitutos é o **preço de venda para as concessionárias** ou, como queira, o preço de compra das concessionárias, sendo certo que o IPI devido pelo fabricante ou importador compõe esse preço.

16. 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.

17. Quanto à Instrução Normativa SRF nº 54, de 19/05/2000, estava assim redigida :

"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.

Art. 20 Os fabricantes e os importadores dos produtos relacionados no art. 44 da Medida Provisória nº 1991-16, de 2000, relativamente as 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.

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."

18. Como se vê, o ato normativo não incluiu o IPI na base de cálculo das contribuições, apenas esclareceu que as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda e que considera-se o preço de venda o preço do fabricante ou importador o preço do produto acrescido do valor do IPI.

19. O Superior Tribunal de Justiça analisou e pacificou tal questão, no REsp nº 665.126/SC, cuja relatoria coube ao Min. Luiz Fux, assim redigido :

"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. I. A Instrução Normativa SRF nº 54/2000, revogado pela IN SRF nº 247, de 21.11.2002, dispunha sobre o recolhimento do contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas pelos fabricantes (limitadoras) 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 nº32.). 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, capta, da IN SRF 54/2000), sendo certo que o ato normativo impugnado Processo nº 10805.002008/2004-31 S2-CITI Acórdão n.º 2101-00.011 Fl. 100 § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta; 1 - 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 hztennunicipal 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 30, 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 arguição de inconstitucionalidade do artigo 80, da Lei n.º 9.718/98, mantendo-se a rigidez das deduções da base de cálculo das contribuições em tela, delimitadas em seu § 20, 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 questão 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. 30, § 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 IN. 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)."

7. Processo nº 10805.002008/2004-31 S2-Cut Acórdão n.º 2101-00.011 Fl. 101 prevista pelo tal dispositivo da Lei 9.718/98 que, repito, é comando dirigido ao fabricante (contribuinte do IN) 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 11171 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 110 documento .fiscal." (fls. 71/73). 8. Destarte, a exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFIN,S. 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, (8 Processo rf 10805.002008/2004-31 S2-CIT1 Acórdão n.º 2101-00.011 Fl. 102 não contribuintes rlo IPI, donde se deduz a legalidade da IN SRF 54/2000. (negrito não do original) 10. Recurso especial a que se nega provimento."

20. Portanto, com relação á discussão da constitucionalidade, aplica-se a Súmula CARF nº 2 - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

21. Quanto á ilegalidade do dispositivo inserido na IN SRF nº 54, de 19/05/2000, adoto como razões de decidir o magistério exposto no REsp nº 665.126/SC.

Conclusão

22. Por todo o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso e não reconheço o direito creditório pleiteado.

É o meu voto.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator

