



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

Processo n° 10680.012827/2005-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.797 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de agosto de 2018
Matéria PEDIDO DE RESTITUIÇÃO
Recorrente RECREIO B. H. VEICULOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO CARF.

Sumula CARF n° 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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 n° 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.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Não assistindo razão ao contribuinte quanto à existência de direito creditório, incabível a realização de diligência para apurar/confirmar o montante a ser ressarcido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente), Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Walker Araújo.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora / MG. (DRJ/JFA), que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório do contribuinte, cuja ementa segue transcrita.

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

Ano-calendário: 2000 (sic)

INCONSTITUCIONALIDADE

*A autoridade administrativa não possui competência para
apreciar inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.*

*RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO.
INOCORRÊNCIA.*

*Ausente na legislação de regência da matéria dispositivo
legal ou infralegal que permita a exclusão do IPI da base
de cálculo do Pis, não merece reparos o indeferimento do
respectivo pedido de restituição.*

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Na origem foi apresentado pedido de restituição, formulado por Recreio B. H. Veículos S.A., concessionária Volkswagen da região de Belo Horizonte/MG, com fulcro em suposta inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Instrução Normativa nº 54/2000, que disciplina a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS nas operações de venda de veículos automotores pela montadora à concessionária.

Em síntese o contribuinte alega que após a edição da MP nº 1991-15/00 (art. 44), com reedições posteriores e conversão na Lei nº 10.485/02 (art. 3º), as contribuições para o PIS e COFINS sobre o comércio varejista de veículos passaram a ser devidas na forma de

substituição tributária, mediante recolhimento antecipado pelas montadoras (fabricantes), figurando as concessionárias como substituídas.

Aduz o contribuinte que a base de cálculo deveria ser o preço de venda do fabricante, sem a inclusão do IPI, o que teria sido erroneamente modificado por meio da IN nº 54, de 19.05.2000, em flagrante afronta ao artigo 150, I, da CF/1988, bem como ao artigo 97, IV, do CTN.

Pugna pela restituição de R\$ 27.125,88, relativa a COFINS dos meses de 05.2002 a 10.2002 de seu estabelecimento filial inscrito no CNPJ sob o nº 01.929.665/0002-28.

O Despacho Decisório de fls. 38 a 40 que indeferiu o pedido, não reconhecendo o direito creditório, o fez sob a alegação de que as medidas provisórias tem força de lei, não competindo à Receita Federal analisar (in)constitucionalidade de atos normativos, bem como não caber ao SEORT decidir sobre a exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em sede de manifestação de inconformidade (fls. 43 a 52), a concessionária insurge-se contra uma suposta alegação de ilegitimidade que sequer foi ventilada no despacho decisório, defendendo ser ela parte legítima para pleitear a restituição, vez que é quem suporta o ônus da exação. Aduz ainda que não se pode exigir COFINS sobre IPI, pede a homologação da "compensação" e que seja declarada a inexistência de "saldo devedor" (sic). Por fim, solicita diligência para conferência dos cálculos caso seja necessário.

Preliminarmente, o acórdão recorrido declarou a incompetência da DRJ para avaliar inconstitucionalidade de normas.

No mérito, a decisão guerreada aduz que:

a) não há que se cotejar a Medida Provisória nº 2.037-24/2000 com a Lei nº 9.718/1998, vez que a alteração na referida lei, no que tange ao inciso I, do §2º, do art. 3º, que versa sobre a exclusão do IPI da base do PIS e da COFINS, somente foi alterada pela MPv nº 627/2013, sendo que nem mesmo a MPv 1.991-15/2000, mencionada pela contribuinte cuidou de alterar a exclusão do IPI da base de cálculo;

b) de acordo com o art. 3º, §2º, I, da Lei nº 9.718/1998, o IPI só se exclui da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/COFINS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (sic). Desta forma, a Volkswagen não paga COFINS sobre o IPI embutido na receita da concessionária, mas apenas sobre aquele embutido em sua própria receita, não se podendo falar em exclusão do IPI sobre a receita do substituído por falta de previsão legal.

Em recurso voluntário, a contribuinte se insurge novamente contra uma alegação de ilegitimidade que não foi ventilada nem no despacho decisório e nem no acórdão recorrido. Aduz que cobrar PIS/COFINS sobre o IPI contraria a Constituição Federal e que o art. 3º, §2º da Lei nº 9.718/1998 autoriza a exclusão. Pede, ao fim, seja declarada a inexistência de saldo devedor e seja homologada a compensação (sic), bem como seja realizada diligência para novo cálculo caso assim se entenda necessário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Diego Weis Junior, Relator.

O contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido em 02.12.2014, tendo protocolado o Recurso Voluntário em 30.12.2014. Assim, é tempestivo o recurso em análise.

Impende esclarecer que os pedidos a) e b), formulados pelo contribuinte na peça recursal não se coadunam com a discussão dos autos, vez que tratam de declaração de compensação, enquanto o presente PAF cuida de pedido de restituição.

Ademais, o recorrente dedica a maior parte de sua argumentação para afastar suposta alegação de ilegitimidade que sequer foi ventilada, seja no despacho decisório ou seja no acórdão da DRJ/JFA.

Por seu turno, a DRJ/JFA, fundou suas razões de decidir no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que determina que a base de cálculo das contribuições ao PIS e a COFINS corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, bem como alegou ainda que segundo o inciso I, do §2º do aludido dispositivo, exclui-se da receita bruta o valor do IPI e o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário, criando aparente confusão entre a decisão e as razões de decidir. O contribuinte nada disse a esse respeito.

Em suma, dissonantes dos autos algumas das razões tanto do recorrente quanto da DRJ.

Entretanto, em homenagem ao princípio da verdade material, e buscando cumprir o papel que cabe a este conselho, analisar-se-ão os pedidos do contribuinte com base no que se pode inferir de todo o conjunto fático probatório, no sentido de que pretende ele ver reconhecido direito à restituição do valor do COFINS sobre o IPI, embutido no preço por ele pago à montadora quando da aquisição de veículos para revenda.

1 Da suposta inconstitucionalidade da inclusão do IPI na base de cálculo da COFINS nas operações de venda de veículos automotores por fabricantes e importadores.

Preliminarmente, cumpre esclarecer que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Esse é o teor da Sumula CARF nº 2.

Sumula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, não se pode conhecer, no âmbito deste tribunal administrativo, de matérias que envolvam tal tipo de análise.

Entretanto, com o único intuito de esclarecer e informar as razões pelas quais não deve prosperar o pedido de restituição formulado pelo contribuinte, imperioso tecer alguns comentários sobre a legislação que instituiu o regime de substituição tributária de PIS e COFINS sobre as operações de compra e venda de veículos automotores.

A Medida Provisória nº 1.991-15/2000 atribuiu aos fabricantes e importadores de veículos, na condição de substitutos tributários, a responsabilidade pela cobrança e recolhimento das contribuições ao PIS e COFINS devidas pelos comerciantes varejistas. Tal medida estabeleceu ainda que a base de cálculo da cobrança por substituição seria o preço de venda praticado pela pessoa jurídica fabricante.

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.

As reedições posteriores da MP 1991-15/2000 mantiveram a sistemática até a MP 2.158-35/2001, que reproduziu o comando supracitado em seu art. 43.

Com a edição da Instrução Normativa SRF nº 54, de 19.05.2000, o parágrafo único do art. 44 da medida provisória nº 1.991-15/2000 foi regulamentado, passando a dispor expressamente que o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI compõe o preço de venda do fabricante para efeitos da cobrança e arrecadação do PIS e da COFINS por substituição tributária.

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.

A IN SRF nº 54/2000 foi revogada pela IN SRF nº247/2002, ainda vigente, permanecendo expressa a disposição de que o IPI deve ser incluído na base de cálculo da COFINS substituição tributária, aplicável às operações com veículos automotores realizadas pelos fabricantes ou importadores.

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.

Como é sabido, o regime de substituição tributária consiste em concentrar a arrecadação do tributo em uma etapa da cadeia de comercialização, responsabilizando o contribuinte que a realiza pelo recolhimento devido nas demais etapas, em consonância com o disposto no §7º do art. 150 da CF/1988.

Nas operações com veículos automotores, a legislação instituidora do regime de substituição tributária da COFINS atribuiu a responsabilidade pela cobrança e recolhimento

da contribuição aos fabricantes ou importadores, na condição de substitutos, alçando os comerciantes varejistas (concessionárias) à condição de substituídos.

Não há dúvidas de que o IPI pago pelas concessionárias às montadoras, quando da aquisição de veículos para revenda, irá compor o custo do veículo a ser revendido e, conseqüentemente, será repassado ao preço praticado na operação de revenda ao consumidor final, compondo, portanto, o faturamento da concessionária.

Não fosse o regime de substituição tributária, a base de cálculo sobre a qual a concessionária iria calcular o valor devido para o PIS seria o faturamento obtido, assim entendida a receita auferida com a revenda de veículos automotores, na qual, como já visto, está incluído o valor do IPI pago à concessionária quando da aquisição do veículo revendido.

Assim, no regime normal de apuração das contribuições, os comerciantes varejistas têm como base de cálculo o preço de venda de seus produtos aos consumidores finais, no qual estão incluídos todos os custos vinculados ao produto, inclusive o valor do IPI recolhido pelo fabricante.

Destarte, por ser a substituição tributária mera antecipação do recolhimento devido em operação futura, não se pode admitir que em razão de tal antecipação ocorra a alteração da regra matriz de composição da base de cálculo, reduzindo o montante devido. Se assim quisesse o legislador da norma instituidora do regime, teria expressamente consignado tal possibilidade.

Ademais, não se pode confundir a base de cálculo do PIS e COFINS devidos por substituição tributária, com a base de cálculo das mesmas contribuições quando cobradas fora do regime constitucional de antecipação.

Conquanto o IPI não componha a base de cálculo da contribuição devida pelo fabricante de produtos não alcançados pela substituição tributária, como já exposto, uma vez realizada a cobrança desse imposto, ele passa a compor o custo de aquisição da mercadoria, sendo repassado pelo comerciante ao preço de revenda e, conseqüentemente, representa uma parte do valor pago pelo consumidor final, passando a compor, indiretamente, a base de cálculo (receita) das contribuições ao PIS e a COFINS devidas pelos comerciantes varejistas.

Por se tratar de antecipação do pagamento cujos fatos geradores ocorrerão posteriormente, deve a base de cálculo da substituição tributária ser a mais aproximada possível daquela que seria utilizada nas etapas que estão sendo substituídas.

Nesse sentido, tem-se que 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, qual seja, o preço de venda praticado pelo fabricante (e não somente a receita por ele auferida). O que mais tarde veio a ser melhor esclarecido pelas Instruções Normativas SRF nº 54/2000 e 247/2002 estabelecendo que o IPI faz parte do preço praticado pelas montadoras.

No que tange ao disposto no §2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, utilizado pela DRJ/JFA como fundamento para afastar a pretensão da recorrente, urge aclarar que se trata de norma aplicável à apuração normal das contribuições ao PIS e COFINS, não se podendo aplicá-la indistintamente aos casos especiais, cuja disciplina se dá por *lex specialis*, tal como a substituição tributária.

No mesmo sentido decidiu o STJ no julgamento do REsp 665126 SC.

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 Março 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 argüição 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 dispares, 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

peças 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. Conseqüentemente, 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.

(STJ - REsp: 665126 SC 2004/0081576-3, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 21/08/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 01.10.2007 p. 214)

Assim, têm-se que a inclusão do IPI na base de cálculo do regime de substituição tributária do PIS e da COFINS nas operações com veículos está em perfeita consonância com a gênese do instituto antecipatório, não cabendo a este tribunal afastar a aplicação dos dispositivos que as instituíram e regulam, principalmente sob o fundamento alegado pelo contribuinte.

2 Do Pedido de Diligência

Por não assistir razão à recorrente quanto ao fundamento basilar da existência do direito creditório pleiteado, incabível a realização de diligência que objetiva a conferência/apuração do montante a ser ressarcido, razão pela qual não se acolhe tal pedido.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Diego Weis Junior - Relator