

11/11/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.506 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATORA** : **MIN. ROSA WEBER**  
**RECTE.(S)** : OPEN AUTO - COMÉRCIO E SERVIÇOS  
AUTOMOTIVOS LTDA  
**ADV.(A/S)** : JULIANA GARCIA MOUSQUER  
**ADV.(A/S)** : RAUL COSTI SIMÕES E OUTRO(A/S)  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**ADV.(A/S)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS DAS EMPRESAS VAREJISTAS DE VEÍCULOS RECOLHIDAS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELOS INDUSTRIAIS E IMPORTADORES. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. PREÇO TOTAL COBRADO DO VAREJISTA COMPOSTO DO VALOR DO PRODUTO E IPI. RAZOABILIDADE. VAREJISTA QUE NÃO É CONTRIBUINTE DO IPI. AUSÊNCIA NA SUA RECEITA BRUTA DE VALOR DESTINADO À UNIÃO A TÍTULO DE IPI. POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO NA HIPÓTESE DA BASE DE CÁLCULO REAL SER INFERIOR À PRESUMIDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

1. O art. 43 da MP 2.158-35/2001 determina que os industriais e importadores de veículos automotores recolham, em regime de substituição tributária, além das contribuições por eles próprios devidas, as contribuições para o PIS e da Cofins que futuramente seriam devidas pelos varejistas de veículos ao efetuarem a revenda dos produtos adquiridos.

2. A substituição tributária tem amparo no § 7º do art. 150 da Magna Carta, que estabelece que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”.

3. É ínsito ao regime de substituição tributária, em que o tributo será recolhido em relação a fato gerador ainda não acontecido, a presunção de uma base de cálculo, que naturalmente deverá atender a um critério de

**RE 605506 / RS**

razoabilidade.

4. Em situações ordinárias, uma empresa varejista não revenderá um produto por um valor menor do que o custo que teve com sua aquisição, pois a sua receita deve ser grande o bastante não apenas para cobrir as despesas com a aquisição das mercadorias destinadas a revenda como uma série de outras (empregados, imóveis, energia elétrica etc.). Dessa maneira, considerando-se que, na aquisição de veículo para revenda, o varejista teve que arcar com custo correspondente à soma do valor destinado ao industrial/importador e do IPI endereçado à União, ele, em situações ordinárias, não revenderá o bem adquirido por montante inferior a esse total.

5. O custo total dos veículos, compreendendo a soma do valor do produto e do IPI, é, portanto, uma estimativa não só razoável como provavelmente menor da futura receita bruta a ser obtida pelo varejista na revenda.

6. Não se trata de dizer que o IPI componha a receita bruta do varejista, uma vez que este sequer é contribuinte desse imposto. O IPI nas aquisições é apenas um dos componentes da receita bruta/faturamento a ser obtida pelo varejista.

7. Naquelas situações excepcionais em que a base de cálculo presumida venha a se mostrar inferior àquela realmente obtida pelo varejista de veículos, poderá este pleitear a imediata e preferencial restituição da quantia paga, na forma prevista na parte final do § 7º do art. 150 da Magna Carta, na linha do decidido por esta Suprema Corte ao julgamento do RE nº 596.832, paradigma do tema nº 228 da repercussão geral.

8. Recurso extraordinário desprovido.

9. Tese adotada: *“É constitucional a inclusão do valor do IPI incidente nas operações de venda feitas por fabricantes ou importadores de veículos na base de cálculo presumida fixada para propiciar, em regime de substituição tributária, a cobrança e o recolhimento antecipados, na forma do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de contribuições para o PIS e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas”*.

**RE 605506 / RS**

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, apreciando o Tema nº 303 da repercussão geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora e por unanimidade de votos, em sessão virtual do Pleno de 29 de outubro a 10 de novembro de 2021, na conformidade da ata do julgamento. Foi fixada a seguinte tese: *“É constitucional a inclusão do valor do IPI incidente nas operações de venda feitas por fabricantes ou importadores de veículos na base de cálculo presumida fixada para propiciar, em regime de substituição tributária, a cobrança e o recolhimento antecipados, na forma do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de contribuições para o PIS e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas”*. Falou, pela recorrida, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional.

Brasília, 10 de novembro de 2021.

Ministra Rosa Weber  
Relatora

11/11/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.506 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATORA** : **MIN. ROSA WEBER**  
**RECTE.(S)** : OPEN AUTO - COMÉRCIO E SERVIÇOS  
AUTOMOTIVOS LTDA  
**ADV.(A/S)** : JULIANA GARCIA MOUSQUER  
**ADV.(A/S)** : RAUL COSTI SIMÕES E OUTRO(A/S)  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**ADV.(A/S)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**RELATÓRIO**

**A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora):** Trata-se de recurso extraordinário interposto às fls. 119-33 contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou provimento à apelação da autora, **comerciante varejista de veículos automotores**, considerando legítima a inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins recolhidos pelo fabricante como **substituto tributário** dos comerciantes varejistas.

Eis a ementa do acórdão fustigado (fl. 99):

“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. COMERCIANTES VAREJISTAS DE VEÍCULOS. PAR. ÚNICO DO ART. 43 DA MP Nº 2.158-35/01. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 054/00. DEDUÇÃO. IPI. 1. De acordo com o parágrafo único do art. 43 da MP nº 2.158-35/01, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS recolhidas pelos fabricantes e importadores de veículos, no mecanismo da substituição tributária, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, consiste no preço de venda da pessoa jurídica fabricante, sendo que a parcela referente ao IPI, assim como os demais tributos, integra este preço, estando todos embutidos no valor de venda do veículo. 2. O par. 1º do art. 3º da Instrução Normativa nº 054/00, expedida pela SRF, apenas explicitou o já contido no art. 43 da

**RE 605506 / RS**

MP nº 2.158-35/01, sendo irrelevante a sua observância para a determinação da base de cálculo das referidas contribuições, devidas pelos comerciantes varejistas de veículos (TRF4, AMS 2005.71.00.041332-1, Segunda Turma, Relator Dirceu de Almeida Soares, D.E. 28/03/2007)”

Os embargos declaratórios opostos foram acolhidos apenas para fins de prequestionamento (fl. 115).

No recurso extraordinário, manejado com base na alínea “a” do permissivo constitucional- art. 102, III, da Carta Política – (fls. 119-33), a recorrente sustenta que a Medida Provisória 1.991-15/2000, de que reedição a Medida Provisória 2.158-35/2001, e a Instrução Normativa SRF 54/2000 violaram os arts. 145, § 1º, 150, § 7º, e 195, I, “b”, da Constituição, uma vez que o IPI não constitui receita da empresa substituída, e sim da própria União.

Afirma que a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins representa artifício voltado à majoração indevida da carga tributária. Denuncia que está sendo calculado tributo sobre tributo, quando a Constituição Federal determina sejam cobrados o PIS e a Cofins sobre as receitas do contribuinte. Sustenta não constituir o IPI receita do fabricante, mas do próprio poder público, de modo a violar, a cobrança, o conceito de faturamento/receita acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF. Assevera que a cobrança indevida enseja o direito do substituído à restituição do valor cobrado a maior, por força do art. 150, § 7º, da Magna Carta.

Alega, por fim, ofensa ao princípio da capacidade contributiva, inscrito no art. 145, § 1º, da CF (fls. 119-33).

Sob o ângulo da repercussão geral, afirma estar em causa matéria de interesse público. Alega dissonância entre o acórdão recorrido e a Constituição.

A União, em suas contrarrazões, sustenta, preliminarmente, tratar-se

**RE 605506 / RS**

de questão meramente infraconstitucional. No mérito, aduz que o PIS e a Cofins são cobrados dos comerciantes varejistas de veículos com base no preço de venda **do fabricante**, o que os beneficia, pois a regra é a cobrança sobre a totalidade da receita bruta **dos próprios varejistas** (fls. 184-7).

Foi interposto simultâneo recurso especial, tendo ambos sido admitidos na origem (fls. 189-90).

O recurso especial foi desprovido pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da relatoria do Ministro Herman Benjamin assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO DO IPI DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. O STJ firmou o entendimento de que, no regime da substituição tributária, o IPI não pode ser deduzido da base de cálculo do PIS e da COFINS, ante a ausência de norma autorizadora.

2. Agravo Regimental não provido.”

Contra o acórdão do STJ foi interposto novo recurso extraordinário (fls. 315-41), inadmitido na origem (fls. 394-5), tendo sido interposto agravo de instrumento autuado na origem como Ag/RE (fls. 397v-8). Em consulta ao sítio do STJ, verifiquei que este agravo está sobrestado aguardando o julgamento do extraordinário interposto nestes mesmos autos contra o acórdão regional.

O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada (fl. 410), sob a seguinte ementa:

“Tributário. Substituição Tributária Para Frente. Montadoras de Veículos. PIS e COFINS. Base de cálculo presumida. Possibilidade da consideração do IPI para fins de cálculo. Existência de Repercussão Geral.”

**RE 605506 / RS**

O Ministério Público Federal manifestou-se pelo provimento do recurso extraordinário (fls. 414-20), em parecer da lavra do Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

Na lista de temas da repercussão geral o presente tema recebeu a seguinte classificação:

“303 - Cobrança de IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS exigida e recolhida pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária.”

**É o relatório.**

11/11/2021

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.506 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

**A Senhora Ministra Rosa Weber (Relatora):** Senhor Presidente, preenchidos os pressupostos extrínsecos e intrínsecos de admissibilidade, devidamente prequestionada a matéria constitucional versada, **conheço do recurso extraordinário** e passo ao exame do **mérito**.

1. Afasto a alegação, veiculada em memorial da União, de que o presente tema nº 303<sup>1</sup>, por sua similitude com o de nº 1.098<sup>2</sup>, atrairia a mesma solução, isto é, o reconhecimento da ausência de repercussão geral.

O tema nº 303, ora em análise, diz com a **base de cálculo presumida**, do PIS/Cofins-ST, a ser recolhido por industriais e importadores, em regime de substituição tributária progressiva, isto é, no tocante a **atos geradores projetados para ocorrer no futuro**, por ocasião da venda de veículos por comerciantes varejistas. A propósito, reproduzo elucidativo fragmento do voto-condutor do acórdão que reconheceu a repercussão geral do presente tema:

“A empresa recorrente entende que as Medidas Provisórias 2.158-35/01 e 1.991-15/00 e a IN 54/00 teriam violado os arts. 145, § 1º, 150, § 7º, e 195, I, b, da Constituição, na medida

---

1 Cobrança de IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins exigida e recolhida pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária.

2 Inclusão do montante correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) devidas pelo substituído tributário.



**RE 605506 / RS**

em que o IPI não constitui receita da empresa substituída, mas da própria União. Estaria, assim, desbordando do conceito de receita que constitui a base econômica dada à tributação.

2. Se a argumentação tem consistência ou não, é matéria de mérito, sendo certo, contudo, que a questão sempre foi colocada pela empresa recorrente sob a perspectiva constitucional, justificando-se o seu conhecimento.

Tenho que há repercussão geral na matéria, porquanto envolve análise do regime de substituição tributária em cotejo com a norma de competência, sendo juridicamente relevante determinar em que medida a utilização de bases de cálculo presumidas está vinculada à observância da base econômica que a Constituição permite seja tributada.”

O tema nº 1.098, por sua vez, dizia com a **base de cálculo efetiva** do PIS/Cofins devido pelo contribuinte em decorrência da **realização do fato gerador**, não, portanto, em regime de substituição tributária para frente. Presente esse contexto, o paradigma do aludido tema abordava a inclusão, na base de cálculo efetiva do PIS/Cofins, devido pelo contribuinte, ante o implemento do fato gerador, de valores pertinentes a ICMS-ST, recolhidos antecipadamente, matéria acerca da qual havia já precedentes, das duas Turmas desta Casa, afirmando a natureza infraconstitucional do debate, por envolver interpretação de diplomas legais (Decreto-Lei nº 1.598/1977; Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003; e Lei Complementar nº 87/1996).

Quanto ao tema nº 303, além da ausência de precedentes indicativos da natureza infraconstitucional do debate, o acórdão que reconheceu a repercussão geral enuncia a necessidade de verificar o nível de vinculação entre a **base de cálculo presumida**, observada em regime de substituição tributária progressiva, e a base econômica que a Magna Carta permite seja tributada.

Entendo, portanto, que o decidido quanto ao tema nº 1.098 não impõe o afastamento da repercussão geral reconhecida pelo Plenário desta Suprema Corte no tocante ao tema nº 303, de que paradigma o presente recurso extraordinário.

**RE 605506 / RS**

2. A matéria não é especialmente complexa, mas sua correta solução demanda a identificação precisa da questão discutida, devendo ser evitada a tentação de, ao exame de algumas palavras chaves, ser feita a importação de soluções que, na verdade, não se adequam ao problema específico.

O tema 303 da repercussão geral está catalogado nos sistemas do Supremo Tribunal Federal como *“cobrança de IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins exigida e recolhida pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária”*. Um programa de computador, como os de inteligência artificial tão em voga nos últimos tempos, talvez examinasse esse problema e, considerando apenas a primeira parte do tema (IPI na base de cálculo do PIS e da Cofins), concluísse ser fácil a resposta. Afinal de contas, se o STF já decidiu que o ICMS não pode integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, que dirá do IPI, onde a legislação expressamente prevê que esse imposto não compõe a base de cálculo das contribuições?

Não é essa a questão, porém, a controvérsia veiculada diz respeito à base de cálculo da Cofins e do PIS recolhidos pelos fabricantes ou importadores de veículos **como substitutos tributários dos comerciantes varejistas**.

Os fabricantes e importadores de veículos efetuam o recolhimento de contribuições para o PIS e da Cofins duas vezes: i) um recolhimento correspondente aos valores que seriam naturalmente devidos pelos fatos geradores por eles próprios praticados; e ii) outro, em regime de substituição tributária progressiva, relativo às contribuições devidas pelos comerciantes varejistas, no tocante a fatos geradores projetados para ocorrer no futuro.

Em relação às contribuições para o PIS e da Cofins recolhidas pelos industriais e importadores no tocante aos fatos geradores por eles próprios praticados, indubitável que o IPI não integra a base de cálculo das contribuições, havendo previsão legal expressa nesse sentido<sup>3</sup>.

---

3 No passado, no inciso I do § 2º do art. 3º da Lei 9.718/1998;

**RE 605506 / RS**

A questão é o PIS/Cofins-ST, ou seja, aquelas contribuições recolhidas pelos industriais e importadores de veículos como **substitutos tributários** dos comerciantes varejistas, com amparo na autorização constitucional do § 7º do art. 150 da Constituição:

“Art. 150 [...]

[...]

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Essa é a **questão controvertida**: a base de cálculo adotada pela lei ao determinar que os industriais e importadores devam antecipar o pagamento de PIS/Cofins correspondente aos fatos geradores que acontecerão futuramente, quando os varejistas efetuarem vendas de veículos.

Nos casos de substituição tributária, como os fatos geradores ainda não terão acontecido quando o substituto terá de efetuar o recolhimento, a lei tem de adotar alguma forma de arbitrar a base de cálculo. Não poderia ela singelamente prever que as contribuições serão calculadas sobre a receita bruta do varejista, pois, sendo os empresários livres para os seus preços, o industrial/importador não tem como saber qual será essa receita futura.

Por essa impossibilidade de ocorrer a fixação da base de cálculo verdadeiramente correta, precisa, as leis que instituem a substituição tributária progressiva são forçadas a adotar uma base estimada, presumindo, por exemplo, certa margem de acréscimo nos preços que será adotada pelos elementos seguintes da cadeia de circulação de bens e

---

hoje no § 4º do art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977, que exclui da receita bruta “os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário”.

**RE 605506 / RS**

serviços.

Surge, inclusive, a possibilidade de **abuso**, sendo adotada uma base de cálculo presumida **divorciada da realidade**. Até por isso, em relação ao ICMS, esta Casa reviu posicionamento originalmente adotado no julgamento da ADI 1.851, no sentido de que o ICMS-ST só poderia ser restituído se o fato gerador presumido não acontecesse, passando a entender, a partir do julgamento do RE 593.849, que **a restituição se mostra cabível quando o fato gerador presumido acontecer com base de cálculo menor do que a estimada**.

Com efeito, no julgamento, em regime de repercussão geral, do referido RE 593.849, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, em 19.10.2016, firmou-se a tese de que *"é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida"*.

No mesmo sentido, e de modo mais específico, considerado o debate travado nestes autos, recorro que o Plenário deste Supremo Tribunal Federal, ao julgamento do recurso extraordinário nº 596.832, paradigma do tema nº 228 da repercussão geral (*"Restituição de valores recolhidos a maior a título de PIS e Cofins mediante o regime de substituição tributária"*), fixou a seguinte tese:

"É devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida."

Em síntese, observadas essas balizas, o que está, portanto, em debate neste recurso extraordinário paradigmático é a constitucionalidade da base de cálculo presumida, a ser considerada pelos industriais e importadores de veículos quando recolhem, em regime de substituição tributária, as contribuições para o PIS e da Cofins que seriam futuramente devidas pelos comerciantes varejistas.

**RE 605506 / RS**

3. As empresas industriais e importadoras de veículos automotores tornaram-se pela primeira vez substitutas tributárias do PIS/Cofins devidos pelos varejistas por força da Medida Provisória 1.991-15, de 10.3.2000. Esta medida provisória, como ocorria ordinariamente no passado, foi reeditada diversas vezes, sendo a última delas a MP 2.158-35, de 24.8.2001, que a prevê em seu art. 43:

“Art. 43. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, **ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas.**”

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

Não há relevância para o julgamento, mas registro que o parágrafo único posteriormente foi renumerado como § 1º pelo art. 64 da Lei 10.637/2002, tendo sido introduzido um § 2º que melhor delimitou os produtos alcançados pela substituição tributária<sup>4</sup>.

O importante é que foi instituída a substituição tributária (ST) em relação ao PIS/Cofins dos varejistas de veículos e a lei previu a base de cálculo do PIS/Cofins-ST, qual seja, “o preço de venda da pessoa jurídica fabricante”.

Sustenta a recorrente, todavia, que, nesse “preço de venda da pessoa jurídica fabricante”, não poderia estar computado o IPI dela cobrado, ao

---

4 “§ 2º O disposto neste artigo, no que diz respeito aos produtos classificados nas posições 84.32 e 84.33, alcança apenas os veículos autopropulsados descritos nos Códigos 8432.30, 8432.40.00, 8432.80.00 (exceto rolos para gramados ou campo de esporte), 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5.”

**RE 605506 / RS**

contrário do que se encontra explicitado no art. 440, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019<sup>5</sup>, dispositivo que, ao referir-se à substituição tributária sob exame, dispõe:

*“Art. 440. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referente à substituição tributária prevista no art. 439 corresponde ao preço de venda do fabricante ou importador de veículos (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, § 1º, renumerado pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 64).*

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

O argumento da recorrente é, em suma, *mutatis mutandis*, aquele mesmo aceito pelo Supremo Tribunal Federal no caso da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins, ou seja, de que o IPI não integra a sua receita bruta, porque destina-se à Fazenda Pública.

O argumento **seduz, mas não convence**, pois o que está em jogo é o PIS/Cofins-ST, que deve corresponder aos fatos geradores praticados pelos comerciantes varejistas de veículos, **que sequer são contribuintes do IPI**.

Não há como o varejista de veículo dizer que estaria incidindo contribuições sociais sobre valores que não são receita dele, pois destinados à Fazenda, pois **ele não recolhe IPI** aos cofres públicos. O revendedor de automóveis, quando vende um veículo a um consumidor, não recebe qualquer valor que posteriormente recolherá a Fazenda Nacional como IPI.

Agora, é fato econômico que, se o revendedor de veículos, ao adquirir um produto (digamos um automóvel) para revender, arca com o ônus financeiro de pagar o preço da mercadoria para o fabricante e o IPI para a Fazenda, ele tem um custo que é igual à soma produto + IPI e, para não ter prejuízo, terá de fazer a revenda ao consumidor por um valor

---

5 A Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, encerrava previsão semelhante em seu art. 49, § 1º.

**RE 605506 / RS**

maior do que esse.

Assim, essa base de cálculo do PIS/Cofins-ST, correspondente ao preço da venda feita pelo fabricante ou importador (produto + IPI), é uma base de cálculo até generosa, pois ela assume que o varejista revenderá o veículo **sem margem de lucro**.

Por exemplo, se o varejista, para ter um automóvel para revender, pagou ao fabricante R\$ 150.000,00 (sendo R\$ 100.000,00 para o fabricante e R\$ 50.000,00 para o fabricante recolher como IPI), ele terá de transacionar esse veículo por pelo menos R\$ 150.000,00, caso contrário terá prejuízo. E esses R\$ 150.000,00 comporão a sua receita bruta, pois, juridicamente, ele não estará recebendo uma parcela que se destine ao Estado a título de IPI. IPI quem teve de recolher foi o fabricante (ou o importador). Ele, revendedor, não é contribuinte do IPT<sup>6</sup>. Assim, se fosse o próprio revendedor a recolher as contribuições, elas certamente incidiriam sobre, no mínimo, esses R\$ 150.000,00.

Dessa forma, a base de cálculo presumida legalmente prevista para o PIS/Cofins-ST dos revendedores de veículos é bastante razoável, pois a base de cálculo real só será inferior se o revendedor efetuar vendas **com prejuízo**.

E nos casos em que isso eventualmente venha a acontecer, ou seja, a base de cálculo real mostrar-se inferior à base presumida, poderá o comerciante varejista de veículos, demonstrando-o, requerer a restituição da diferença.

Não há, pois, qualquer violação à Magna Carta, mostrando-se correto o entendimento adotado pelo juízo de primeiro grau e mantido, em sede recursal, pelo TRF da 4ª Região e pelo Superior Tribunal de Justiça.

**4. Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.**

Para efeito de repercussão geral, proponho a adoção da seguinte **tese**:

---

6 Nem juridicamente, nem de fato. Juridicamente não é, pois não recolhe o imposto. Economicamente também não é, porque repassa o custo para o consumidor final.

**RE 605506 / RS**

*“É constitucional a inclusão do valor do IPI incidente nas operações de venda feitas por fabricantes ou importadores de veículos na base de cálculo presumida fixada para propiciar, em regime de substituição tributária, a cobrança e o recolhimento antecipados, na forma do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de contribuições para o PIS e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas”.*

**É como voto.**



11/11/2021

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.506 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATORA** : **MIN. ROSA WEBER**  
**RECTE.(S)** : OPEN AUTO - COMÉRCIO E SERVIÇOS  
AUTOMOTIVOS LTDA  
**ADV.(A/S)** : JULIANA GARCIA MOUSQUER  
**ADV.(A/S)** : RAUL COSTI SIMÕES E OUTRO(A/S)  
**RECDO.(A/S)** : UNIÃO  
**ADV.(A/S)** : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:** Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em que se discute o Tema 303 da repercussão geral:

*“Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 145, § 1º; 150, § 7º; e 195, I, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo do Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS exigida e recolhida pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária.”*

Cuida-se, na origem, de Mandado de Segurança, com pedido de liminar, impetrado em 2005 por OPEN AUTO – COMÉRCIO E SERVIÇOS AUTOMOTIVOS LTDA., postulando a declaração de seu direito líquido e certo a não recolher o PIS e a COFINS, pelo regime de substituição tributária, tomando como integrante da base de cálculo das contribuições o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Requeru, também, fosse reconhecido o direito de compensar os valores pagos indevidamente com os débitos das mesmas contribuições, observado o prazo prescricional de dez anos.

**RE 605506 / RS**

Informa ser pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto é a comercialização de veículos novos e usados. No desenvolvimento de suas atividades, está sujeita ao pagamento do PIS e da COFINS pelo regime de substituição tributária.

Nesse sistema fiscal, quando adquire da fabricante (montadora Peugeot Citroen do Brasil Automóveis Ltda.) veículos novos para a revenda ao consumidor final, a montadora, na condição de substituta tributária, retém e recolhe de forma antecipada as referidas contribuições. Tais tributos são calculados projetando-se as futuras operações de venda dos veículos ao mercado, a serem realizadas pela impetrante revendedora dos automóveis.

Assevera que essa técnica de arrecadação e de instrumento de fiscalização está ajustada ao sistema tributário nacional; todavia, entende que o Fisco extrapolou a sua utilização, ao estabelecer que as montadoras, nas operações com veículos novos, realizem a retenção e o recolhimento dessas exações tomando como base de cálculo o preço dos veículos e também o valor do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Defende que o IPI não constitui faturamento do contribuinte, mas representa, sim, receita do próprio poder público.

Denegada a ordem em primeiro grau (fls. 57-60, Doc. 0), o Tribunal de origem manteve a sentença, nos termos da seguinte ementa (fl. 115, Doc. 0):

“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. COMERCIANTES VAREJISTAS DE VEÍCULOS. PAR. ÚNICO DO ART. 43 DA MP Nº 2.158-35/01. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 054/00. DEDUÇÃO. IPI.

1. De acordo com o parágrafo único do art. 43 da MP nº 2.158-35/01, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS recolhidas pelos fabricantes e importadores de veículos, no mecanismo da substituição tributária, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, consiste no preço de

**RE 605506 / RS**

venda da pessoa jurídica fabricante, sendo que a parcela referente ao IPI, assim como os demais tributos, integra este preço, estando todos embutidos no valor de venda do veículo. 2. O par. 1º do art. 3º da Instrução Normativa nº 054/00, expedida pela SRF, apenas explicitou o já contido no art. 43 da MP nº 2.158-35/01, sendo irrelevante a sua observância para a determinação da base de cálculo das referidas contribuições, devidas pelos comerciantes varejistas de veículos.”

Opostos Embargos de Declaração pela empresa recorrente, foram acolhidos unicamente para fins de prequestionamento (fl. 135, Doc. 0).

Interposto Recurso Extraordinário (fls. 139-153, Doc. 0), com amparo no art. 102, III, “a”, da CF/1988, a parte alega violação aos arts. 150, I, “b”, 145, § 1º, e 195, I, “b”, da Constituição Federal.

Sustenta, em síntese, que a inclusão do IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, recolhidos sobre as operações com veículos automotores novos, no regime de substituição tributária, constitui artifício adotado pelo Poder Público para, de forma indireta, majorar as referidas contribuições. Aduz que, aumentando-se a alíquota do IPI, por consequência, incrementa-se a arrecadação das tais contribuições, mas sem respeitar os princípios da legalidade e da anterioridade.

Além disso, alega que a Constituição determina que as contribuições em foco devem incidir sobre o faturamento no qual não se pode incluir o IPI, pois tributo não representa receita nem do fabricante, nem da concessionária (princípio da capacidade contributiva).

Dessa forma, defende que o art. 43 da MP 2.158-35/2001, a MP 1.991-15/2000 e IN SRF 54/2000, ao definirem como base de cálculo do PIS e da COFINS o preço de venda da pessoa jurídica fabricante, aí incluído o valor do IPI, contrariam o art. 195, I, “b”, da CF, que fixa a base de cálculo dessas contribuições como sendo faturamento ou receita.

Aduz que, segundo o regime de substituição tributária “para frente”,

**RE 605506 / RS**

previsto no art. 150, § 7º, da Carta Magna, a relação jurídica entre contribuinte e Fisco não se mostra válida quando o IPI integra a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em contrarrazões (fls. 207-210, Vol. 0), a União, em preliminar, sustenta que a matéria está restrita ao âmbito infraconstitucional. No mérito, pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

Em 10/9/2010, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reconheceu a repercussão geral da matéria suscitada no presente Recurso Extraordinário, em acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE. MONTADORAS DE VEÍCULOS. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA. POSSIBILIDADE DA CONSIDERAÇÃO DO IPI PARA FINS DE CÁLCULO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

É o relatório.

Estão preenchidos todos os pressupostos legais e constitucionais para a admissibilidade do recurso. Assim, passo ao voto.

A questão a ser analisada sob o ângulo da repercussão geral se centra na possibilidade jurídica de se incluir o IPI na base de cálculo do PIS e da COFINS, recolhidos pelas montadoras de veículos em regime de substituição tributária.

Inicialmente, para a melhor compreensão da controvérsia sob exame, reputo necessário traçar um breve histórico da legislação sobre essas contribuições.

**I – AS NORMAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS QUE AMPARAM O PIS E A COFINS**

**RE 605506 / RS**

O PIS e a COFINS têm fundamento de validade no art. 195, I, “b”, que assim dispõe:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) *omissis*

**b) a receita ou o faturamento;** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Antes da EC 20/1998, a base de cálculo do PIS e da COFINS estava restrita ao faturamento consistente na receita advinda da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços, e da prestação de serviços.

Assim, a Lei Complementar 70/1991, com base nesse preceito constitucional, instituiu a COFINS estabelecendo a base de cálculo como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços de qualquer natureza (art. 2º). Na ADC 1, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL entendeu que, embora a LC 70/1991 tenha se referido à “receita bruta”, não extrapolou a dimensão da base econômica que era dada à tributação pela redação original do art. 195, I, da CF, pois, para efeitos fiscais, faturamento sempre fora considerado como receita proveniente das vendas e serviços.

No entanto, em 1998, a Lei 9.718/1998 (§ 1º do art.3º), com o objetivo de ampliar a base de cálculo da COFINS, também se referiu à “receita bruta” como a materialidade tributável, no entanto, conceituou-a como a **totalidade** das receitas da pessoa jurídica. Desta feita, o STF, no RE

**RE 605506 / RS**

346.084 (Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º/9/2006), reconheceu a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da lei retromencionada, por ter extrapolado o conceito de faturamento como a receita da venda de mercadorias e serviços. Em consequência, esta CORTE afastou a possibilidade da cobrança do PIS e da COFINS sobre outras receitas. Assim, continuou em vigor o art. 2º da LC 70/1991 (*receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e de serviços de qualquer natureza*).

“Ressalte-se que a EC 20/1998 não alterou esta orientação, uma vez que apenas incluiu, ao lado das receitas de venda de mercadorias e prestação de serviços, outras formas de receitas (v.g. aluguéis, prêmios de seguros etc.). Isto é, a referida emenda constitucional apenas alargou a base de cálculo da COFINS, sem retirar ou substituir qualquer conteúdo preexistente (voto do Min. GILMAR MENDES no RE 240.785, Rel. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe de 16/12/2014).

Desse modo, a jurisprudência da SUPREMA CORTE firmou-se no sentido de que, após a EC 20/1998, o conceito de faturamento se traduz não só nas receitas decorrentes da atividade-fim da empresa, mas toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica.

Passo seguinte, em 2001, a MP 2.158-35 deu nova redação à Lei 9.718/1998, que passou a exibir o seguinte teor:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

**Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.** (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

**RE 605506 / RS**

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. **(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)**

§ 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;

A Lei 12.973/2014 trouxe nova redação para o art. 3º supracitado. Vejamos:

**Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**

Por sua vez, o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 acima referido dispõe que:

**“Art. 12. A receita bruta compreende:**  
**(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; **(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)**

II - o preço da prestação de serviços em geral; **(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)**

**RE 605506 / RS**

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e  
(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - **as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.**  
(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 4º **Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.**  
(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

O Decreto-Lei 1.598/1977 (art. 12, § 4º) não menciona expressamente o IPI, como fazia o art. 3º, § 2º, I, da MP 2.158-35, mas, ao referir-se aos “tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens”, está prescrevendo que, da receita bruta, exclui-se o IPI, pois esta é uma das hipóteses de tributo não cumulativo cobrado destacadamente do comprador.

Ou seja, a base de cálculo do PIS e da COFINS continuou sendo a receita bruta do vendedor da mercadoria, excluído o valor do IPI.

Neste ponto, é imprescindível que se faça a distinção do contribuinte do PIS e da COFINS na condição de fabricante ou importador de veículos daquele contribuinte que revende a mercadoria ao mercado.



**RE 605506 / RS**

Para ambos, a base de cálculo dessas contribuições é o faturamento. Todavia, o segundo (revendedor ou concessionária de veículos) recolhe as exações pelo regime de substituição tributária.

Por isso, relevante também elencar os fundamentos constitucionais e legais que amparam essa sistemática de arrecadação fiscal.

**II – O PIS E A COFINS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

A Constituição Federal, no art. 150, § 7º, autorizou o legislador infraconstitucional a instituir o regime de substituição tributária nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Com respaldo nessa autorização da CARTA FEDERAL, a MP 1.991-15/2000 instituiu o regime de substituição tributária para o PIS e a COFINS nas operações realizadas entre fabricantes/montadoras de veículos e concessionárias, determinando que, nessa hipótese, a base de cálculo das contribuições é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante. Vejamos:

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,

**RE 605506 / RS**

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.**

Essa norma foi reproduzida no art. 43 da MP 2.158-35/2001, *in verbis*:

Art. 43. **As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos** classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, **na condição de contribuintes substitutos**, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)

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

Por sua vez, a Instrução Normativa 54/2000, da Secretaria da Receita Federal, tratou do preço de venda do fabricante ou importador, nos termos seguintes:

“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.

**DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

Art. 2º Os fabricantes e os importadores dos produtos relacionados no art. 44 da Medida Provisória No 1991-16, de

**RE 605506 / RS**

2000, relativamente às 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.

**DA BASE DE CÁLCULO**

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.**

§ 2º Os valores das contribuições objeto de substituição:

I - deverão ser informados, juntamente com as respectivas bases de cálculo, na correspondente Nota Fiscal de Venda;

II - serão cobrados do comerciante varejista por meio de documento específico, distinto da Nota Fiscal de Venda do produto;

II - serão cobrados do comerciante varejista por meio de nota fiscal de venda, fatura, duplicata ou documento específico distinto; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 112, de 19 de dezembro de 2000)

**III - não integrarão a receita bruta do fabricante ou importador;**

A disposição acima foi mantida na IN SRF 247/2002, no seu § 1º do art. 49, onde se lê:

**RE 605506 / RS**

“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.”**

E, reiterada na IN SRF 1911/2019:

“Art. 440. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, referente à substituição tributária prevista no art. 439 corresponde ao preço de venda do fabricante ou importador de veículos (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, § 1º, renumerado pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 64)

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

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

**III – O FATURAMENTO DA CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS**

Pois bem. O PIS e a COFINS têm como base de cálculo o faturamento. O fabricante/montadora de veículos é contribuinte do IPI; ao contrário, o revendedor/concessionária varejista não está sujeito ao IPI.

Como já referi, o revendedor recolhe as ditas contribuições pelo regime de substituição tributária. O fabricante quita essas exações de forma direta e sobre fato gerador definitivo, qual seja, a venda dos

**RE 605506 / RS**

veículos à concessionária (comerciante varejista).

Ao vender o produto à concessionária, **o valor do IPI já está incluso no preço de venda**. O destaque na nota fiscal da operação é feito unicamente a fim de apurar-se o valor daquele imposto cujo contribuinte é a montadora dos veículos.

Adotadas essas premissas, tem-se que, para determinar o faturamento do fabricante (base de cálculo das contribuições), apura-se o resultado das vendas dos veículos e excluiu-se o IPI sobre elas incidente, como fez a Lei 9.718/1998 (art. 3º), na medida em que o imposto não se incorpora ao patrimônio da fabricante, porque é destinado aos cofres públicos. Sobre o faturamento assim apurado, a montadora, então, recolhe o PIS e a COFINS devidos por ela própria.

Por sua vez, o revendedor dos veículos - que, repita-se, não é contribuinte do IPI - vende os veículos adquiridos pelo preço de aquisição, no qual está embutido o IPI e todos os outros custos do produto, mais a margem de seu lucro. Ou seja, toda essa quantia será repassada ao consumidor final e representará o resultado (receita) da sua atividade comercial.

Além disso, no regime de substituição tributária, o fato gerador do PIS e da COFINS do substituído é presumido (art. 150, § 7º, da CF: *A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*).

Em sendo assim, fazia-se necessária a adoção de um parâmetro para determinar-se o faturamento advindo desse fato gerador futuro - isto é, o que ocorrerá no momento em que a empresa varejista revender o veículo.

**RE 605506 / RS**

Foi o que fez a MP 1991-15/2000 (art. 44, parágrafo único) e, posteriormente, a MP 2.158-35/2001 (art. 43, parágrafo único), ao estabelecerem que o PIS e a COFINS do contribuinte substituído (revendedora) devem ser calculados **sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.**

Sobreleva notar que aqui o revendedor foi beneficiado pela opção do legislador em eleger como base de cálculo do fato gerador presumido o “preço de venda da pessoa jurídica fabricante”, pois, ainda que nele esteja embutido o IPI, por óbvio, não está incluída a parcela de lucro que será obtida quando da introdução do veículo no mercado de consumo.

Assim, as IN SRF 54/2000 (art. 3º, § 1º); IN SRF 247/2002 (art. 49, § 1º), e IN SRF 1911/2019 (art. 440, § 1º), ao explicitarem que “*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*”, nada mais fizeram do que dizer o que já estava dito nas antes citadas Medidas Provisórias quando se referiram ao “preço de venda do fabricante”.

Como procurei demonstrar, o IPI compõe o custo da mercadoria adquirida pelo revendedor; por isso, não se pode excluí-lo da base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pelo substituído.

De tudo até aqui exposto, exsurge que o art. 195, I, *b*, da CF não foi desrespeitado pela legislação que disciplina o recolhimento do PIS e da COFINS pelas revendedoras de veículos na sistemática da substituição tributária. A base de cálculo definida como o “preço de venda da pessoa jurídica fabricante”, nos moldes determinados pelas medidas provisórias e instruções normativas da SRF aqui referidas, reflete, até com certa vantagem para as empresas varejistas, o faturamento que, presumidamente, irão auferir. Isso porque, primeiro, não capta o lucro da revendedora e, segundo, no valor de venda da mercadoria ao varejista, sempre estiveram embutidos os encargos tributários, da mesma forma

**RE 605506 / RS**

que todos os outros custos que integram o produto e que serão repassados aos consumidores finais.

Repito, tomada a base de cálculo como o preço da venda do contribuinte substituto, grandeza econômica que não capta a margem de lucro do substituído, este acaba por ser beneficiado, uma vez que sobre seu lucro não incidirá o PIS e a COFINS.

Importa realçar que essa compreensão não colide com a tese firmada no RE 574.706 (Tema 69 da repercussão geral), no qual o Plenário desta SUPREMA CORTE declarou que o ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Pelo contrário, os fundamentos adotados nesse paradigma vinculante bem demonstram a distinção daquele caso com o presente.

No Tema 69, a Min. CÁRMEN LÚCIA, Relatora, sublinhou que, no caso do ICMS, toda a cadeia (indústria, distribuidora e comerciante) paga o tributo; logo, ainda que o ICMS integre o custo do produto, o comerciante efetivamente recolhe a exação aos cofres públicos.

A propósito, vejamos os excertos do voto em que a Relatora, de forma didática, elucida esse ponto:

“7. Considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, pode-se ter a seguinte cadeia de incidência do ICMS de determinada mercadoria:

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	Consumidor
Valor saída	100%	150	200	
Alíquota	10%	10%	10%	
Destacado	10	15	20	
A compensar	0	10	15	
A recolher	10	5	5	

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo

**RE 605506 / RS**

contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na fatura é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, **em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.**

**Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.**

(...)

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte **não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.**

10. Com esses fundamentos, concluo que o valor correspondente ao ICMS não pode ser validamente incluído na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

11. Não desconsidero o disposto no art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998, segundo o qual:



**RE 605506 / RS**

“Art. 3º, § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I – (...) 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”.

**O recolhimento do ICMS na condição de substituto tributário importa na transferência integral às Fazendas Públicas estaduais, sem a necessidade de compensação e, portanto, identificação de saldo a pagar, pois não há recolhimentos posteriores pelos demais contribuintes substituídos.**

No presente caso, a concessionária varejista não é contribuinte do IPI; portanto, todo o produto da revenda dos veículos que realiza constitui efetivo ingresso de novas receitas e, assim, integra o conceito jurídico-constitucional de faturamento, não havendo que se falar em violação à capacidade contributiva.

Por todo o exposto, NEGÓcio PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário, para manter o acórdão recorrido.

Fixo a seguinte tese: “A inclusão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na base de cálculo da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS recolhidas pelas montadoras de veículos, na condição de substitutas tributárias, respeita os arts. 145, § 1º; 150, § 7º; e 195, I, “b”, da Constituição Federal”.

É como voto.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.506**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATORA : MIN. ROSA WEBER**

RECTE.(S) : OPEN AUTO - COMÉRCIO E SERVIÇOS AUTOMOTIVOS LTDA

ADV.(A/S) : JULIANA GARCIA MOUSQUER (68594/RS)

ADV.(A/S) : RAUL COSTI SIMÕES (56271/RS) E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 303 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora. Foi fixada a seguinte tese: "É constitucional a inclusão do valor do IPI incidente nas operações de venda feitas por fabricantes ou importadores de veículos na base de cálculo presumida fixada para propiciar, em regime de substituição tributária, a cobrança e o recolhimento antecipados, na forma do art. 43 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, de contribuições para o PIS e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas". Falou, pela recorrida, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 29.10.2021 a 10.11.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário