V O T O

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, por sua similitude com o de nº 1.098, 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 **fatos 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 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,

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

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.

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

correspondente aos valores quer 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 ao PIS/Cofins recolhidos pelos industriais e importadores correspondente aos fatos geradores por eles próprios praticados, induvidoso que o IPI não corresponde à base de cálculo das contribuições, havendo previsão legal expressa nesse sentido.

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 cadeira de circulação de bens e serviços.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

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, recordo 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.

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

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

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.

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 contrário do que se encontra explicitado no art. 440, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

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 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 IPI. 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00

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** :

> *"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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 29/10/2021 00:00