



Solução de Consulta nº 268 - Cosit

Data 24 de setembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA A CONSUMIDOR FINAL.

Não integra a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, o valor do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - substituição tributária (ICMS-ST), no caso de faturamento direto ao consumidor de veículos automotores novos, quando destacado em nota fiscal e devido ao Estado de localização da concessionária responsável pela entrega do veículo, de que trata o Convênio ICMS nº 51, de 2000, em relação às posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH.

A consulta sobre procedimentos administrativos de pedido de restituição de indébito deve ser declarada ineficaz, considerando não envolver dúvidas de interpretação da legislação tributária federal.

Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI); Parecer Normativo CST nº 341, de 1971; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986; Lei Complementar nº 87, de 1996; Convênio ICMS nº 51, de 2000 e IN RFB nº 1.396, de 2013.

Relatório

A pessoa jurídica acima mencionada formula consulta sobre a exclusão do montante exigido a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços na sistemática de substituição tributária (ICMS-ST) da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo em vista o disposto no Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000.

2. Informa que, dentre as atividades realizadas pela consulente, a presente consulta tem foco em uma operação específica, qual seja: **a venda interestadual de veículos diretamente a consumidor final**. Trata-se de operação em que o estabelecimento fabricante (montadora) fatura a saída do veículo diretamente para o adquirente consumidor final, neste caso, subvertendo-se a lógica do *suplly chain usual*, em que a mercadoria sai do fabricante para revendedores (atacadistas e varejistas), para depois efetuar a venda a consumidor final.
3. Cita que na operação a Nota Fiscal é emitida pelo estabelecimento industrial (consulente) como remetente e o consumidor final como adquirente. A transação envolve a participação da concessionária, a qual consta como responsável pela entrega do veículo.
4. Transcreve a cláusula primeira, § 1º, inciso I, do Convênio ICMS nº 51/2000 para afirmar que a norma tratou a operação de maneira excepcional, determinando que a saída interestadual de veículos faturados diretamente para consumidor final seja objeto de incidência de ICMS-ST.
5. Aduz que o dispositivo contido no referido convênio amolda-se ao conceito de responsabilidade tributária constante no art. 6º da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, constitucionalmente ratificado pelo art. 155, § 2º, inciso VII, da Carta Magna. Diz que, no caso, não há controvérsia de que tal montante não compõe a base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins, bem assim do IPI. Em relação às contribuições, cita as Soluções de Consultas nº 298, de 2012, da Disit/SRRF08, e nº 99031, de 2017, da Cosit.
6. Com base no Parecer CST nº 77, itens 6.1, 6.2, 7 e 7.1 citados, conclui que a mesma lógica, aplicadas às contribuições ali referidas, aplica-se ao IPI, na medida em que, se o ICMS-ST não compõe o preço da mercadoria, não compõe a receita, figurando como mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído, tampouco pode compor a base de cálculo do IPI. Neste sentido, cita ainda os artigos 46 e 47 do Código Tributário Nacional e art. 190 do Regulamento do IPI.
7. Por fim, discorre sobre vários pontos que entende para a correta aplicação da legislação tributária, para questionar:

Questionamento nº 01

Nas operações interestaduais faturadas pelo estabelecimento industrial diretamente ao consumidor final, realizadas nos termos do Convênio ICMS nº 51/2000, considerando que a exigência do ICMS devido ao Estado de destino ocorre sob a sistemática de substituição tributária, entende-se que o ICMS não compõe o valor da operação, mas antecipação do tributo devido em uma próxima etapa da cadeia produtiva. Assim sendo, tais valores não podem ser considerados como parte da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, por não compor o conceito de “valor da operação” constante no Regulamento do IPI.

Está correta a interpretação da Consulente do disposto no art. 190, II c/c art. 190, § 1º, ambos do Decreto nº 7.212/2010?

Questionamento nº 02

Em sendo positiva a resposta anterior, partindo-se da premissa que o valor dos veículos ao consumidor final não varia de acordo com as alíquotas de ICMS, do ICMS-ST do Convênio ICMS nº 51/2000 e de eventual variação da alíquota do IPI, é possível à Consulente requerer a restituição do indébito nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional?

8. É a síntese do relatório.

Fundamentos

9. A presente consulta tem como questionamento principal os reflexos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – Substituição Tributária (ICMS-ST) - na composição da base de cálculo do IPI no caso de venda interestadual de veículos automotores, nos termos do Convênio ICMS nº 51/2000, diretamente a consumidor final. Alega a consulente que o ICMS-ST não faz parte da operação, não sendo, portanto, parte da base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados.

10. O Regulamento do IPI, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, traz a seguinte definição de base de cálculo:

Seção II

Da Base de Cálculo

Valor Tributável

Art. 190. Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II- dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§1 O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

[...]

§ 5º Poderão ser excluídos da base de cálculo do imposto os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas Posições 87.03 e 87.04 da TIPI, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729, de 28 de novembro de 1979, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º).

§ 6º Os valores referidos no § 5º não poderão exceder a nove por cento do valor total da operação (Lei nº 10.485, de 2002, art. 2º, § 2º, inciso I).
(grifou-se)

11. Quanto à composição da base de cálculo do IPI, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo CST nº 341/71, publicado no DOU de 9 de julho de 1971, que assim dispõe:

PARECER NORMATIVO CST Nº 341/71

DE 19 DE MAIO DE 1971

01 – IPI
01.08 – CÁLCULO DO IMPOSTO
01.08.01- VALOR TRIBUTÁVEL

Despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário: devem estar vinculadas à realização da operação para que possam integrar o valor tributável. O ICM que o contribuinte do IPI é obrigado, pela legislação estadual, a cobrar do comprador e recolher, como responsável, por ser relativo à futura saída do produto do estabelecimento comercial comprador, não integra o valor tributável definido no art. 20, inc. III, do RIPI – Dec. nº 61.514 de 12-10-67.

As despesas acessórias debitadas ao comprador ou destinatário, as quais se incluem no preço da operação de que decorrer a saída do produto, por força do disposto no art. 20, inc. III, do RIPI, são apenas aquelas relativas à própria operação. Com efeito, na análise do texto legal depreende-se que o preço da operação compreende dois tipos de despesa debitadas ao comprador ou destinatário, a saber: a) a despesa principal, que é o preço do produto; e b) despesas acessórias, assim entendidos outros gastos necessários à realização da operação, como sejam frete, seguro, juros, despesas com carga, descarga, despacho, encargos portuários, e outras que tais.

2. Partindo-se dessa conceituação, chega-se à conclusão de que as despesas cobradas do comprador ou destinatário, mas que sejam alheias à operação, não podem integrar o valor tributável do IPI. Dêsse modo, se o contribuinte do IPI, ao vender seu produto, estiver obrigado, pela legislação estadual, a cobrar do comprador e recolher, como responsável, o ICM referente à fatura saída do produto do estabelecimento do comprador ou destinatário, é evidente que a importância cobrada não está compreendida no preço da operação, ainda que seja impropriamente escriturada na nota fiscal como despesa acessória e desde que destacada do ICM relativo à operação.

3. Vale ressaltar que o ICM relativo à saída do produto do estabelecimento do contribuinte integra o preço da operação, conforme já foi suficientemente esclarecido no Parecer Normativo nº 39/70. Entretanto, a

hipótese do ICM cobrado por antecipação é diferente, porquanto diz respeito a um fato gerador futuro completamente distinto daquele caracterizado pela saída do produto do estabelecimento contribuinte do IPI.

12. Salieta-se que apesar de as conclusões do Parecer Normativa CST nº 341/71 estarem fundamentadas no Decreto nº 61.514, de 12 de outubro de 1967, Regulamento do IPI a época, esse normativo regulamentou a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, mesma base legal do atual RIPI, Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010.

13. Portanto, restou assentado, nos termos do parecer supra, que o ICMS-ST (antigo ICM), que o sujeito passivo retém e recolhe na qualidade de responsável tributável, não está compreendido na operação que decorre da saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (fato gerador), e, por conseguinte, não faz parte da base de cálculo do IPI, consoante legislação desse tributo.

14. No caso vertente, um ponto deve ser esclarecido em relação ao entendimento do Parecer Normativo CST nº 341/71 ser aplicado ou não na venda interestadual de veículos automotores diretamente a consumidor final. Em regra, a substituição tributária aplica-se aos produtores, industriais, atacadistas, ou até transportadores de diversos produtos quando da venda a atacadistas ou comerciantes varejistas, atribuindo ao remetente a responsabilidade de reter e recolher o imposto incidente sobre as operações subsequentes, realizadas com as referidas mercadorias, na qualidade de contribuinte substituto (Parecer Normativo CST nº 77, de 1986).

15. Neste contexto, o caso em referência não estaria acobertado pelo instituto da substituição tributária, considerando que a operação decorre de uma transação direta entre a montadora (indústria) e o consumidor final (não contribuinte de ICMS), portanto, nesta relação não haveria a figura do substituído, contribuinte do ICMS em operação subsequente. Entretanto, por disposição de legislação tributária, a operação sujeita-se a substituição tributária por ato normativo próprio, nos termos da Lei Complementar nº 87, de 1997, no caso o Convênio ICMS nº 51/2000.

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

[...]

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

[...]

CONVÊNIO ICMS 51/00

Estabelece disciplina relacionada com as operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.

O Ministro de Estado da Fazenda, os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e o Gerente de Receita dos Estados e do Distrito Federal, na 99ª reunião ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Foz do Iguaçu, PR, no dia 15 de setembro de 2000, considerando a modificação a ser implementada no processo de faturamento de veículo automotor novo por parte da montadora e do importador;

considerando a participação da concessionária na operação de circulação com veículo novo quando faturado diretamente pela montadora ou pelo importador ao consumidor; e tendo em vista o disposto nos artigos 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira Em relação às operações com veículos automotores novos, constantes nas posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH, em que ocorra faturamento direto ao consumidor pela montadora ou pelo importador, observar-se-ão as disposições deste convênio.

Renumerado o parágrafo único para § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 1º O disposto neste convênio somente se aplica nos casos em que:

I - a entrega do veículo ao consumidor seja feita pela concessionária envolvida na operação;

II - a operação esteja sujeita ao regime de substituição tributária em relação a veículos novos.

Acrescido o § 2º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 2º A parcela do imposto relativa à operação sujeita ao regime de sujeição passiva por substituição é devida à unidade federada de localização da concessionária que fará a entrega do veículo ao consumidor.

Acrescido o § 3º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 58/08, efeitos a partir de 25.06.08.

§ 3º A partir de 1º de julho de 2008, o disposto no § 2º aplica-se também às operações de arrendamento mercantil (leasing).

[...]

16. À vista dos dispositivos acima, a substituição tributária no caso de operações interestaduais dependerá de acordo específico entre os Estados interessados. Portanto, as regras a serem aplicadas ao caso concreto são as previstas nestes instrumentos aprovados pelos Estados da federação, no caso relatado pela consultante o Convênio ICMS nº 51/2000, competindo à pessoa jurídica consultante verificar o devido enquadramento (requisitos) no ato que regulamenta a matéria.

17. Ademais, em relação às operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, a Emenda Constitucional nº 87, de 2015, trouxe significativas mudanças na legislação, conforme a seguir:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

[...]

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

[...]

ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

18. No tocante ao outro questionamento formulado, ou seja, se é possível a consulente requerer a restituição do indébito nos termos do art. 166 do Código Tributário Nacional, considerando que o valor dos veículos ao consumidor final não varia de acordo com as alíquotas de ICMS, do ICMS-ST do Convênio ICMS nº 51/2000 e de eventual variação da alíquota do IPI. Nesse ponto, a consulta deve ser declarada ineficaz, nos termos do inciso I do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, considerando que não se trata de dúvida de interpretação da legislação tributária, mas de procedimento administrativo de restituição de valores supostamente recolhidos a maior.

19. A restituição de indébito tem rito próprio previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Conclusão

20. Em vista do exposto, quanto ao primeiro questionamento, conclui-se que não integra a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados, o valor do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – substituição tributária (ICMS-ST), no caso de faturamento direto ao consumidor de veículos automotores novos, quando destacado em nota fiscal e devido ao Estado de localização da concessionária responsável pela entrega do veículo, de que trata o Convênio ICMS nº 51, de 2000, em relação às posições 8429.59, 8433.59 e no capítulo 87, excluída a posição 8713, da Nomenclatura Brasileira de Mercadoria/Sistema Harmonizado - NBM/SH.

21. Com relação ao segundo questionamento sobre a restituição de indébito, conclui-se que a consulta deve ser declarada ineficaz, nos termos do inciso I do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, por se tratar de dúvida de procedimento administrativo de restituição de valores supostamente recolhidos a maior.

À consideração da chefia da Divisão de Tributação – Disit.

Assinado digitalmente
FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente
ANTONIO DE PÁDUA ATHAYDE MAGALHÃES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DISIT/SRRF03

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Declaro a ineficácia quanto ao questionamento 02 a que se refere o item 7, com base na competência estabelecida pelo art. 24 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit