



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 09 / 09 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10283.008026/2002-09

Recurso nº : 123.827

Acórdão nº : 203-09.093

Recorrente : MANUSCOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

Recorrida : DRJ em Belém - PA

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS. As provas devem ser apresentadas na forma e no tempo previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.
Preliminar rejeitada.


COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. Constitui exclusão da base de cálculo da COFINS a parcela retida, do adquirente, correspondente ao seu ICMS, quando a vendedora dos produtos e/ou serviços efetivamente assumir a condição de contribuinte substituta, o que se caracteriza pela efetiva comprovação dos valores retidos a este título.

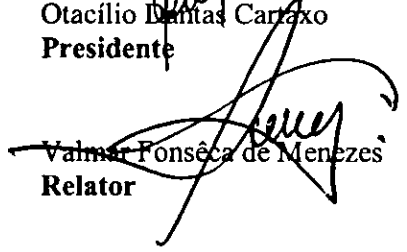
Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **MANUSCOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de perícia; e II) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, que apresentou declaração de voto. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Dra. Gabriela Maria Hilu Rocha Pinto.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Valmar Fonseca de Menezes
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Maria Teresa Martínez López e Luciana Pato Peçanha Martins.

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 10283.008026/2002-09

Recurso nº : 123.827

Acórdão nº : 203-09.093

Recorrente : MANAUSCOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foi lavrado auto de infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, fls. 03/07, para formalização e cobrança do crédito tributário de R\$ 2.024.647,26 (dois milhões, vinte e quatro mil, seiscentos e quarenta e sete reais e vinte e seis centavos), incluindo multa de ofício e juros de mora, estes últimos calculados até 30/08/2002.

2. A infração apurada pela fiscalização, constante da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 04, caracterizou-se por diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago - COFINS, relativa aos períodos de apuração dos meses de 10/2001 a 04/2002.

3. Ainda segundo aquela Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl. 04, as diferenças apuradas referem-se a exclusões (efetuadas pelo contribuinte) da base de cálculo da COFINS, sem que tenha logrado êxito em justificar tais exclusões. *In verbis*:

“Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências em relação aos valores devidos da COFINS e os efetivamente recolhidos pela sociedade comercial.

Conforme vislumbra-se nos demonstrativos “Informações Prestadas à SRF”, anexos, o contribuinte considerou determinados valores a título de “outras exclusões”, como dedução da base de cálculo da supracitada contribuição. Instado a apresentar documentos, elementos e fundamentação legal que lhe serviram de base para a efetivação da medida adotada, mediante Termo de Intimação Fiscal anexo, não logrou êxito o contribuinte. Cabe assinalar que as diferenças encontradas encontram-se expressas nos “Demonstrativos de Situação Fiscal Apurada” anexos.

Considerando que as deduções da base de cálculo são apenas aquelas previstas na legislação fiscal regente da COFINS, e como não restou demonstrado à fiscalização a regularidade tributária na exclusão de valores tão significativos, erigi-se o presente lançamento de ofício, por ser o meio apto e legal que dispõe o fisco para sanar a regularidade ora apontada.”

4. Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 04/09/02, apresentou o contribuinte impugnação em 04/10/02, fls. 26/39, alegando, em



Processo nº : 10283.008026/2002-09

Recurso nº : 123.827

Acórdão nº : 203-09.093

resumo, que seria improcedente o lançamento efetuado pela impossibilidade de inclusão, na base de cálculo da COFINS, dos valores relativos ao ICMS devido pelo comerciante varejista e recolhido pelo fabricante pela sistemática da substituição tributária, porquanto essa parcela não se adequa à hipótese de incidência tributária.

5. A Impugnante afirma ter como atividade a distribuição de bebidas. De acordo com a legislação estadual, o produto que distribui seria tributado pelo fabricante, incidindo ICMS sobre o valor presumido.

6. Assim quando o fabricante recolhe antecipadamente o ICMS, inclui no preço do produto tanto a parcela devida pelo revendedor, quanto a parcela de ICMS devida pelo comerciante varejista.

7. Ainda de acordo com o Impugnante, o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 permite que se exclua da receita bruta, ou seja da base de cálculo da COFINS, o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

8. Afirma a Impugnante que apesar de não estar qualificada como substituta tributária, deve ser aplicada a mesma hipótese. Isto por que o contribuinte, que no esquema de distribuição de produto sujeito ao regime de recolhimento em foco atua como distribuidor - e, portanto, como contribuinte substituído -, em virtude da legislação do ICMS que rege a substituição tributária, é obrigado a antecipar à indústria - contribuinte substituto - o imposto que incidirá nas operações subseqüentes, que incluem a operação própria do distribuidor e as operações a esta subseqüentes, dos varejistas. Ou seja: o adquirente do produto junto ao fabricante é que assume o ônus financeiro da antecipação do imposto a incidir na totalidade do ciclo de circulação de mercadorias. Este momento é lançado em separado na nota fiscal emitida pela indústria.

9. Enfim requer o impugnante que seja realizada perícia contábil a fim de, de acordo com o especificado às fls. 37/38, melhor determinar a base de cálculo da COFINS utilizada no auto de infração objeto deste processo.”

A DRJ em Belém - PA proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002

Ementa: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.



Processo nº : 10283.008026/2002-09

Recurso nº : 123.827

Acórdão nº : 203-09.093

No regime de substituição tributária, os contribuintes substituídos não podem excluir da base de cálculo a parcela do ICMS que foi retida e recolhida pelo substituto.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 31/10/2001, 30/11/2001, 31/12/2001, 31/01/2002, 28/02/2002, 31/03/2002, 30/04/2002

Ementa: PERÍCIA. Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligências ou perícias, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis, desde que devidamente fundamentado.

Lançamento Procedente”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, repisando argumentos expendidos na peça impugnatória para alegar que, embora reconheça não se revestir da condição de substituto tributário para o ICMS, tem direito à exclusão de parcelas daquele tributo da base de cálculo da contribuição e solicitando perícia para esclarecimentos dos fatos.

É o relatório.



Processo nº : 10283.008026/2002-09
Recurso nº : 123.827
Acórdão nº : 203-09.093

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Tem razão, em tese, a defesa, ao afirmar que o ICMS substituto não integra a base de cálculo da contribuição. Neste aspecto, não há o que se discutir, visto que já se constitui em entendimento pacificado que a Lei Complementar nº 70/91, ao conceituar a base de cálculo da mesma, refere-se ao faturamento da pessoa jurídica, e o ICMS substituto, embora destacado nas notas fiscais e incluso no valor bruto das vendas realizadas, constitui-se em mera retenção do imposto devido pelo adquirente das mercadorias vendidas, devendo, pois, ser excluído das mesmas quando da apuração do faturamento real da contribuinte. Tal entendimento, inclusive, está consolidado pela Lei 9.718/98, que dispõe, *verbis*:

“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.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 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.

§ 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;

(...)”.

Como ilustração ao raciocínio, cite-se que no mesmo sentido já dispôs, anteriormente, o Parecer Normativo nº 77/86, ao tratar da contribuição para o FINSOCIAL – precursor da COFINS – e do PIS, ao concluir, em sua ementa, que:



Processo nº : 10283.008026/2002-09
Recurso nº : 123.827
Acórdão nº : 203-09.093

“O ICM referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria, e, conseqüentemente, o faturamento. Sendo um imposto incidente sobre vendas, deve compor a receita bruta para efeito de base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL. Entretanto, o ICM referente à substituição tributária não integra a base de cálculo do contribuinte substituto no tocante às suas Contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL, por constituir uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.”

Acrescenta, ainda, o referido Parecer:

“(…)

O ICM referente à substituição tributária é destacado na Nota Fiscal de venda do contribuinte substituto e cobrado do destinatário, porém, constitui uma mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído.

Os atacadistas ou comerciantes varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para as Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação. (…)”

Como se vê, não resta quaisquer dúvidas acerca da exclusão do ICMS do contribuinte substituto. A questão, porém, é que a premissa de tal raciocínio é que tenha havido, por parte do mesmo, a retenção do ICMS devido pelo contribuinte substituído. Tal não é o caso presente, conforme admite a própria recorrente à fl. 84 quando afirma, ao se referir às exclusões da base de cálculo da COFINS, que *“In casu, apesar da recorrente não estar qualificada como substituta tributária, deve ser aplicada a mesma hipótese”*.

Ora, se a própria impugnante afirma peremptoriamente a sua não condição de substituto, desnecessário, conclui-se, que se faça uma análise da sua documentação.

Outrossim, a defesa não trouxe aos autos nenhuma comprovação efetiva de que tenha retido o ICMS dos seus clientes varejistas, da forma acima referida, o que caracterizaria que estaria assumindo a condição de contribuinte substituto. Não aduziu ao processo nenhum dos seus livros fiscais ou contábeis que comprovassem tal situação. Sequer menciona a defesa quaisquer valores concernentes ao alegado.

A fabricante de bebidas teria direito a abater da base de cálculo da contribuição aqueles valores destacados, por restar provado que tais valores foram efetivamente cobrados -



Processo nº : 10283.008026/2002-09

Recurso nº : 123.827

Acórdão nº : 203-09.093

ou retidos, por assim dizer – dos seus clientes. Não ocorre o mesmo com a impugnante, que não prova haver assumido tal condição.

Deve ser, pois, desconsiderada toda a argumentação referente à dedução do ICMS da base de cálculo da contribuição, por não ter trazido aos autos a defesa a prova de que tenha, de fato, retido dos seus clientes varejistas a parcela do ICMS que incidiria na etapa seguinte da tributação.

Assim, não se discute o direito a deduzir a parcela referente ao ICMS substituto, no que, em tese, tem razão a defesa, mas sim a necessidade de que, de fato, tenha ocorrido a substituição tributária, assumindo a peticionante a condição de contribuinte substituto, o que, conforme demonstrado, não prova a impugnante, mas, por sua vez, afirma exatamente o contrário.

Prescinde, pois, de sustentação a aplicação da tese suscitada ao caso *in concreto*.

Quanto ao requerimento de perícia para esclarecimento das exclusões realizadas, entendo que caberia à autuada a comprovação de exclusões da base de cálculo da COFINS, para o que, inclusive, foi intimada – pelo documento de fl. 17 –, intimação à qual não se dispôs a atender. Também não anexou ao presente recurso nenhum elemento probante de suas alegações.

Pode-se afirmar que é um direito da contribuinte apresentar as provas que julgar necessárias para reforçar seu ponto de vista. No entanto, o Decreto nº 70.235/72, com as alterações promovidas pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93, estabelece parâmetros a serem observados na apresentação dessas provas. Dentre eles, destacam-se:

- a) as provas devem ser apresentadas no momento da impugnação (artigo 16, III);
- b) admite-se a juntada de provas documentais até o momento da interposição do recurso voluntário (artigo 17);
- c) os pedidos de diligências ou perícias devem ser acompanhados dos motivos que as justifiquem, dos quesitos a serem respondidos e, no caso de perícia, dos dados referentes ao perito indicado pelo impugnante (artigo 16, IV); e
- d) considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos acima mencionados (artigo 16, § 1º).

O procedimento ficou ainda mais rigoroso com o advento da Lei nº 9.532, de 10/12/97, resultante da conversão da MP nº 1.602/97, que estabeleceu as seguintes modificações na redação dos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 16 -



Processo nº : 10283.008026/2002-09
Recurso nº : 123.827
Acórdão nº : 203-09.093

.....
§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º - A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º - Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Art. 17 - Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Assim, a respeito desses parâmetros e com relação ao presente processo, pode-se afirmar que o presente voto levou em conta as provas apresentadas pela contribuinte até o presente momento.

Finalmente, em consequência de tais considerações, com relação ao pedido de diligência, conforme artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, transcrito a seguir, *verbis*, com as alterações posteriores, julgo ser a sua realização desnecessária, visto que a própria recorrente confirma a sua não condição de contribuinte substituto:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observado o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)”

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja rejeitada a preliminar de perícia e, no mérito, negado provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


VALMAR FONSECA DE MENEZES



Processo nº : 10283.008026/2002-09

Recurso nº : 123.827

Acórdão nº : 203-09.093

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO
FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA

Cumpre-me oferecer declaração de voto em face de matéria relativa à exclusão da base de cálculo da Contribuição para a COFINS de parcela do ICMS retida pelo fabricante cuja controvérsia ficou estabelecida como sendo eivada de complexidade, a mim me parecendo existir onerosidade indevida em relação à Recorrente.

O cerne da questão consiste em determinar se deduções podem ser levadas a efeito na base de cálculo da COFINS, conformando-se com o parágrafo único do artigo 3º da Lei n.º 9.715/98, que prevê expressamente a dedução do ICMS substituto da base de cálculo desta contribuição.

A Recorrente adquire mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária e promove a sua distribuição. Por força da sistemática de ICMS vigente, sobre as mercadorias adquiridas incidem o ICMS normal da operação nos percentuais de 17% e 25% sobre o valor do produto, a depender da mercadoria, e o ICMS Substituto, este último expresso através da aplicação da alíquota sobre base de cálculo acrescida de taxa de agregação de 140%.

Mostra-se, portanto, inafastável a existência de parcelas incluídas no faturamento da Recorrente a título de ICMS Substituto e que, a teor do art. 3º da Lei nº 9.715, deve ser excluído da base de cálculo da COFINS.

Ressalte-se ainda que referido diploma legal não faz distinções para que seja promovida a dedução do ICMS Substituto, até porque cabe à Unidade Federada competente para arrecadar e fiscalizar o ICMS a definição e a atribuição de responsabilidade tributária.

Assim, para que seja possível a dedução da base de cálculo do PIS com fulcro na legislação vigente (art. 3º da Lei nº 9.715/98), basta que se prove a natureza da parcela, ou seja, se ela corresponde ao ICMS normal ou ao ICMS Substituto.

Como fica comprovado que o ICMS retido pelo fabricante repercute majoritivamente na base de cálculo da COFINS, voto no sentido de dar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA