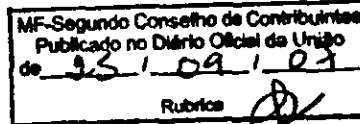




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF
FL.

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530



Recorrente : YPIÓCA AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Fortaleza - CE

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE REGRAS EMANADAS DE ATO NORMATIVO RELATIVO AO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DESCABIMENTO Somente as hipóteses versadas no art. 59 do Decreto 70.235/72 acarretam a nulidade da autuação, constituindo o MPF mero instrumento interno de controle da atividade de fiscalização.

CERCEAMENTO DE DEFESA POR INCOMPLETA DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA. Nos autos de infração lavrados por diferença entre o valor da contribuição considerado correto pela fiscalização e aquele confessado pelo contribuinte em sua DCTF cumpre à fiscalização demonstrar e comprovar a diferença objeto do lançamento. Demonstrada ela por meio de planilhas que identifiquem com precisão os valores considerados e a origem dos dados, nenhum cerceamento se afigura à defesa do contribuinte, que deve apontar os erros e ou imprecisão dos levantamentos fiscais.

PIS. BASE DE CÁLCULO. ICMS PRÓPRIO. Integra a base de cálculo do PIS o preço total da mercadoria vendida, que dá origem à receita bruta das vendas, aí incluído o ICMS próprio.

ICMS PAGO POR DIFERIMENTO. Inclui-se na base de cálculo da contribuição o ICMS relativo à operação anterior, recolhido por diferimento, que não corresponde ao ICMS retido ou cobrado por substituição cuja exclusão foi autorizada pela legislação de regência.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por YPIÓCA AGROINDUSTRIAL LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2006.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Julio César Alves Ramos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Nayra Bastos Manatta, Leonardo Siade Manzan, Airton Adelar Hack e Flávio de Sá Munhoz.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 07 / 02
Maria Luzimar Novais Mat. N.º 91641	

2º CC-MF
FL

Recorrente : YPIÓCA AGROINDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

Veiculam os autos lançamento de ofício contra a empresa relativo ao PIS dos períodos de apuração mensais compreendidos entre os meses de janeiro de 1999 e dezembro de 2003.

A motivação do lançamento vem descrita sucintamente no Termo de Verificação Fiscal de fls. 22 a 26, no qual se noticia que na mesma ação fiscal empreendida na empresa constituíram-se créditos de IRPJ - por omissão de receitas -, IPI - por diferenças nos estoques de selos de controle -, e Cofins e PIS por diferenças constatadas entre os valores declarados e os escriturados. Quanto a estas duas últimas autuações, afirmam os AFRF responsáveis:

"...foi feito o lançamento da contribuição conforme o Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada do sistema Papeis (sic) de Trabalho anexo ao presente processo. Na base de cálculo foram consideradas as receitas brutas, referentes aos produtos industrializados, já excluídas do IPI, informadas pelo contribuinte através de Demonstrativo Consolidado, visto que no livro Razão as receitas dos produtos industrializados estão acrescidas do IPI. Foram consideradas as devoluções e os retornos dos produtos remetidos à venda. As demais receitas foram obtidas do livro Razão. Cabe ressaltar que o contribuinte exclui da base de cálculo uma parcela do ICMS, que não foi acatada por esta fiscalização por falta de previsão legal. Não foram incluídas na base de cálculo as receitas omitidas mencionadas no item 1 por terem sido objeto de autuação reflexa do IRPJ".

Como está dito acima, a fiscalização partiu da base de cálculo apontada pela própria empresa em planilha intitulada Demonstrativo da Base de Cálculo do PIS e da Cofins (Consolidado), que consta às fl. 47 a 51. Nele, a empresa discrimina as receitas mensais provenientes das vendas de produtos industrializados, as devoluções e os retornos de vendas. A estas foram adicionadas as "outras receitas", que vêm discriminadas em planilhas de fls. 32 a 41, nas quais se indica como fonte dos dados os livros Razão do contribuinte. Compostas, assim, as bases de cálculo mensais conforme definidas pela Lei nº 9.718/98, foram calculados os valores correspondentes das contribuições e estes, então, comparados com os valores informados em DCTF e recolhidos (planilhas Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada, de fls. 27 a 31). A fiscalização promoveu a juntada dos livros Razão dos quais extraiu os valores.

Cientificada do lançamento, por via postal, em 24 de agosto de 2004 (fl. 284), a empresa apresentou tempestiva impugnação em que apontou como causa de nulidade da autuação o desatendimento das regras relativas ao mandado de procedimento fiscal. Tal descumprimento se materializa, segundo ela, na falta de entrega do demonstrativo de prorrogação de que trata o § 2º do art. 3º da Portaria SRF nº 3.007/2001. Além dessa causa de nulidade, aponta ainda cerceamento do seu direito de defesa em face da "ausência de clareza na descrição dos fatos ensejadores do auto de infração". Tal se daria porque haveria apenas o título da infração e a remissão a Termo de Verificação Fiscal e a planilhas.

No mérito, aponta que não teria ocorrido a infração atribuída pela fiscalização. Segundo ela, a apuração realizada pelo fisco deixou de considerar a exclusão dos seguintes valores: "ICMS-ST - Decreto estadual nº 24.569/97; receitas de terceiros; receitas financeiras provenientes de variação cambial; outras receitas não advindas da comercialização dos produtos industrializados pela empresa, devoluções ocorridas em 2003 etc". Afirmar que todas elas estariam autorizadas pela Lei nº 9.718/98.

[Assinatura] 2



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	12 / 09 / 03
Maria Luzimar Novais Mat. SIAPE 91641	

2º CC-MF
Fl.

Todos esses argumentos foram enfrentados pelos componentes da terceira turma de julgamento da DRJ em Fortaleza - CE, que, em decisão proferida em 17 de janeiro de 2005, consideraram integralmente procedente o lançamento. Para tanto, reafirmaram que a desatenção a procedimentos relativos ao MPF não acarreta a nulidade do procedimento fiscal, por ser aquele mero instrumento interno de controle das atividades de fiscalização, enquanto o lançamento do crédito é atividade vinculada. Além disso, as nulidades vêm regradas, de modo extensivo, no Decreto 70.235/72. Quanto à apontada falta de clareza da descrição, afirmaram não ter ela ocorrido, dado que os termos e planilhas incluídos no auto de infração demonstram a perfeição a base de cálculo considerada correta pela fiscalização e a diferença entre ela e a que a empresa adotou.

Desta decisão, a empresa foi cientificada em 09 de fevereiro de 2005, tendo recorrido, em 09 de março do mesmo ano. No recurso, defende a necessidade da estrita observância dos comandos normativos referentes ao MPF, cujo descumprimento acarreta sim a nulidade do auto de infração. Reitera, também, o argumento de nulidade por cerceamento de seu direito de defesa em virtude da "obscuridade manifestada pelo relato constante no auto de infração". Passando ao mérito, concentra-se exclusivamente na possibilidade de exclusão do ICMS. Nos três tópicos em que assenta a sua defesa tenta demonstrar ser contribuinte substituta do ICMS com relação aos seus fornecedores (substituição tributária "para trás"), a possibilidade legal de exclusão deste ICMS substituição da base de cálculo das contribuições e até mesmo do ICMS próprio. Quanto a este último, aponta diversos doutrinadores que assim entendem por equipararem o ICMS ao IPI, motivo pelo que não constituiria receita da empresa vendedora. Como último tópico aponta que o "total do ICMS constante nas notas fiscais emitidas pela recorrente é bem inferior do que o montante que a r. Decisão de 1ª instância entendeu que teria sido suprimida da base de cálculo da Cofins". Requer, por fim, seja cientificada pessoalmente da data de julgamento do seu recurso de modo a fazer sustentação oral.

Em sessão de julgamento de 07 de dezembro de 2005, a conselheira relatora, Adriene Maria de Miranda, propôs a realização de diligência visando a esclarecer se a empresa de fato recolhera algum valor a título de substituição tributária do ICMS e se realmente havia alguma divergência entre o que consta nos livros fiscais e o que foi acolhido pela instância *a quo*. Retornam agora os autos com informação elaborada pelo AFRF que realizou a diligência respondendo negativamente a ambas. Para a primeira, assevera que o ICMS excluído pela empresa não correspondia ao saldo credor constante no livro, e que foi esse valor excluído o que foi glosado na autuação. Quando à segunda, citou artigos do Decreto 24.569/97 - Regulamento do ICMS do Estado do Ceará - que afirmam, primeiro, não haver substituição tributária na saída de mercadoria que virá a ser utilizada como matéria prima; segundo, que obriga a segregação, nos livros de saídas e de apuração do ICMS, da parcela atinente à substituição tributária. Reitera que nos livros fiscais da contribuinte que já estavam nos autos não há tal segregação; junta a título exemplificativo os do ano de 2003.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 09 / 07
Maria Luzimar Novais Mat. Sique 91641	

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

O recurso é tempestivo, pelo que dele se há de tomar conhecimento.

Começando pelas preliminares levantadas pela empresa, entendemos não lhe assistir razão. É que temos convicção coincidente com a manifestada na decisão recorrida no sentido de que o MPF não tem o efeito de anular lançamentos feitos em consonância com a legislação. E para que assim esteja, basta que seja feito por autoridade administrativa competente (AFRF, hoje AFRFB). As outras exigências trazidas por meio do Decreto nº 70.235/72 não atingem a constituição do crédito em si. Tanto as disposições do art. 10 daquele regulamento como as do art. 59, desde que não configurem cerceamento do direito de defesa, sequer obstam a imediata continuidade do processamento administrativo. Quando possam ter este último efeito, devem ser sanadas antes do prosseguimento do feito, mas não impõem sua nulidade. Este é posicionamento já vetusto nesta Casa e vem corroborado pelos mesmos autores citados pela empresa em sua impugnação Marcus Vinícius Neder de Lima e Maria Tereza Martinez Lopes, em sua recente obra sobre o Processo Administrativo Fiscal.

Quanto à natureza mesma do MPF adoto as abalizadas considerações desenvolvidas pelo Dr. Jorge Olmiro Lock Freire, preclaro Conselheiro desta Câmara, conducentes à rejeição da tese de que constitua o MPF condição de procedibilidade para o auto de infração. Com a devida vênia e os louvores que merece, reproduzo-as aqui mais uma vez:

"Aponta a defendente a nulidade do auto de infração por afronta às normas administrativas relativas ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), mais especificamente por estar ele com seu prazo de validade vencido quando da lavratura do auto de infração.

Sobre o tema, já me manifestei longamente no Acórdão 201-76.170, votado à unanimidade nas Sessões de setembro de 2002 pela 1ª. Câmara deste Conselho, cujos excertos a seguir transcrevo.

... o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes confere, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário"¹. E o procedimento de fiscalização², constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

¹ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

² O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 09 / 02
Maria Terezinha Novais Mat. SIAPE 01641	

2ª CC-MF
Fl.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal³, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação fiscalizadora, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça gerencialmente. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regule o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o "ato de ofício" a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão em que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes em busca do atingimento das diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

Mas, com efeito, não defluiu da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF – ou mesmo, como no caso versado, em que não haja MPF específico para a fiscalização de outro tributo que o Fisco venha a constatar no curso da mesma fiscalização que não foi declarado nem recolhido – o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa, mormente versando exclusivamente quanto a quesitos procedimentais não especificados no rito do Decreto 70.235/72. Também não identifico na circunstância sob análise a existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento, e, de igual sorte, em nenhum momento restou evidenciada qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.

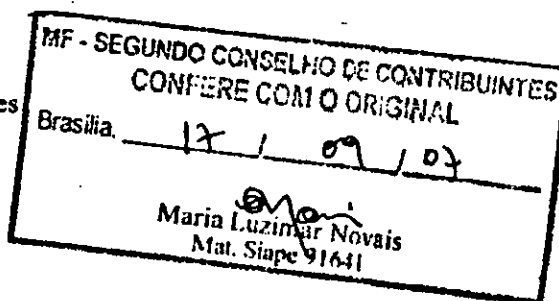
³ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à cobrança feita pelo Fisco em lançamento. O Decreto 70.235/72 tem normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530



O vencimento do prazo do MPF não pode fulminar o lançamento, eis que, a meu sentir, ele não é requisito de validade para a confecção deste. A falta deste lançamento sim, acarretaria infração ao artigo 142 do CTN, com consequências civil e, eventualmente, penal para o agente fiscal que estivesse operando a fiscalização.

Se o crédito tributário, que a administração tributária tem por incumbência legal administrar e fazê-lo ingressar ao erário, pudesse sucumbir por algum vício formal em relação ao MPF, haveria um desvirtuamento da finalidade da própria existência do Fisco, o que me parece surreal.

Sem embargo, só a lei em sentido estrito poderá determinar a nulidade do lançamento em função do descumprimento de normas relativas à emissão e regulamentação de mandados de procedimento fiscal. Com efeito, o Decreto 70.235/72, que trata do procedimento e do processo administrativo tributário, não determina que tais vícios maculem a exigência fiscal a tal ponto de fulminá-la de morte. Siquê prevê a existência do MPF. Por tal, com a devida vênia, divirjo do entendimento dos professores Roque Carazza e Eduardo Bottallo⁴, que embasam seu trabalho em norma meramente administrativa, indo de encontro a seus históricos de defesa da legalidade restrita.

Como nos ensinam Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari⁵,

A forma constitui, inequivocamente, um elemento de grande relevância no ato administrativo. Mas esse relevo adquire especial significação no processo, inclusive no administrativo, eis que aqui ela assume, inclusive, as finalidades de assegurar a celeridade, a razoabilidade, a igualdade e a eficiência na atuação processual. Só que de braços dados com esse relevo vai também o conceito de instrumentalidade das formas. Isso é, se bem que a forma compareça aqui, segundo visto acima, como garantia de realização efetiva de supremos princípios, ela, por isso mesmo, não é um fim em si.

...

Dessa sorte, na análise que faça de um caso concreto de inobservância da forma há que se valer o agente decisório de toda uma pauta informativa...que lhe há de dizer se deve, então, prevalecer ou não a obediência ao rito. (grifei)

O vencimento do prazo do MPF não acarreta, pois, invalidade do lançamento perpetrado em ação fiscal que se iniciou a partir da ordem nele contida. Com muito mais razão no presente caso em que tão-somente não se deu conhecimento ao contribuinte sob fiscalização da revalidação dele no momento estabelecido na norma administrativa. Não vislumbro, na hipótese, qualquer cerceamento ao seu direito de defesa e, como tal, qualquer motivação a ensejar a decretação de nulidade do lançamento, pelo que não merece reforma a r. decisão.

Por outro lado, a alegação da empresa de cerceamento de defesa por "falta de clareza da autuação", oferece-nos oportunidade para elogiar a qualidade do trabalho fiscal. É que foi ele minucioso na descrição e comprovação do que é mister neste tipo de autuação por diferenças entre o valor declarado e o devido (aquilo que se costumou chamar de "verificações obrigatórias").

É que aí se busca tão-somente, e como matéria complementar às verificações propriamente fiscais, elucidar se aquilo que a empresa já espontaneamente confessou confere

⁴ In MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL E ESPONTANEIDADE, Revista Dialética de Direito Tributário nº 80, p. 96/104.

⁵ In PROCESSO ADMINISTRATIVO, 1ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002, p. 196/198.

6



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL.
Brasília, 17 / 09 / 02.
Maria Luzia Par Novais
Mat. Siapa 91641

2ª CC-MF
Fl.

com o que consta em sua contabilidade. Não se busca confirmar se a contabilidade espelha adequadamente os fatos praticados, por exemplo, se há receitas omitidas. O que se quer é saber se o contribuinte compôs adequadamente a base de cálculo da contribuição, incluindo nela todos os valores determinados pela legislação, quando apurou o montante devido indicado na DCTF.

Para tanto, a fiscalização elabora, com base nos registros contábeis e fiscais da empresa aquela que entende ser a base de cálculo correta levando em conta o que dispõe a legislação. Este é o primeiro ponto que deve estar adequadamente demonstrado nos autos. Aqui costumeiramente tem pecado a fiscalização ao restringir-se a afirmar, sem prova nos autos, ter retirado a base de cálculo dos livros contábeis ou ter adotado valores informados pela empresa.

No presente caso, apontou ela na Descrição dos Fatos e no Termo de Verificação Fiscal todas as rubricas que foram consideradas para compor a base de cálculo que entende devida. Os valores considerados mês a mês foram discriminados em planilhas que explicitam a origem dos dados. Sobre estes valores apurou-se o montante devido que deveria constar na DCTF. Compararam-se eles e se autuou a diferença. Perfeito!

A fiscalização ainda se deu ao trabalho de juntar os livros contábeis de onde extraiu os valores. Providência desnecessária, bastando a sua indicação completa no auto quando o livro seja de registro obrigatório; mas de bom alvitre quando baseados os lançamentos em livros razão, os quais, como se sabe, embora obrigatórios por lei, prescindem daquele registro.

Assim, longe do auto qualquer falta ou ausência de clareza. Muito pelo contrário; os autuantes demonstraram, à exaustão, a diferença que estão exigindo. O que não podem demonstrar neste tipo de autuação é qual a origem dessa diferença. Não podem, mas tampouco precisam. Isto porque não sabem qual foi a composição efetivamente adotada pela empresa. Ela pode ter suprimido alguma conta, pode ter informado os valores de cada conta a menos etc.

No presente caso, conseguiram eles apenas identificar que a empresa exclui "parte do ICMS" da base de cálculo. Não disseram qual é o montante excluído. Isto em nada afeta a possibilidade de defesa da empresa.

De posse dos levantamentos feitos pela fiscalização basta a ela demonstrar que os valores não conferem com os que estão em sua contabilidade ou que alguma das rubricas consideradas pela fiscalização não o deveria ser e o porquê.

Foi o que fez quando enfrentou o mérito, mas de forma deficiente. Com efeito, em sua impugnação arguiu que teria direito a excluir determinados valores da base de cálculo (receitas financeiras provenientes de variação cambial; outras receitas não advindas da comercialização dos produtos industrializados pela empresa, devoluções ocorridas em 2003 etc). Não provou o seu direito nem demonstrou em quanto isso eventualmente reduziria o montante exigido.

Por tudo isso, afasto as preliminares aventadas e passo ao exame do mérito da autuação.

Aqui a única matéria que sobe para definição diz respeito à inclusão ou não do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/PASEP e Cofins. Sua análise deve ser dividida em dois pontos: primeiro, quanto ao ICMS próprio do contribuinte, isto é, aquele que decorre exclusivamente de suas próprias saídas; segundo, quanto ao ICMS substituição. Neste último ponto, há de ser primeiro enfrentada a alegação de que a empresa esteja mesmo sujeita a ele, somente após passando-se à análise do seu direito a excluí-lo.

17



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL.
Brasília, 12 / 09 / 07
Maria Luzimar Novais
Mat. Supl. 01641

2º CC-MF
Fl.

Começando pelo ICMS próprio, sempre entendemos, e continuamos a fazê-lo, que ele integra a base de cálculo das contribuições sempre que ela inclua a Receita Bruta das Vendas de Mercadorias. Isto porque, como se sabe, é ela composta pelo preço total da mercadoria vendida.

É claro que por meio deste preço a empresa recupera – ou pelo menos tenta – todas as obrigações que tem de assumir para chegar à venda do produto. Entre elas estão, com destaque, as obrigações fiscais. Mas não só; também, as assumidas com seus fornecedores, empregados, instituições financeiras etc.

Por isso, a legislação comercial estabelece a distinção entre os conceitos de receita bruta e receita líquida de vendas, ao extrair da primeira exatamente alguns valores que não se incorporarão definitivamente ao patrimônio do vendedor. Aí estão os tributos incidentes sobre a venda (não só o ICMS e o ISS quando for o caso, mas também o PIS/cofins).

A diferença entre eles e o IPI salta aos olhos logo que se examinam as legislações de regência. É certo que ambos são, do ponto de vista econômico, tributos indiretos, podendo ter o seu efetivo encargo “repassado” ao comprador. Mas do ponto de vista jurídico, a inclusão ou não no preço faz uma diferença brutal.

A razão para tanto é simples: todo o valor cobrado pela vendedora ao comprador e expresso no preço da mercadoria é dela, por direito, exigível, pouco importando a destinação que terá de dar a essa receita. Diferentemente do IPI (e do ICMS substituição, como veremos a seguir) em que o valor que consta na nota fiscal pode ou não ser repassado ao comprador, porquanto não integra o preço. Se a lei não obriga o comprador a pagar este valor, ele não é de direito da empresa e não deve, por isso mesmo, ser incluído na sua receita bruta.

A esse respeito, vale talvez um acréscimo. É que a legislação do IPI não estabelece em lugar algum o repasse do imposto ao comprador. Tudo o que ela determina é que o seu montante esteja destacado na nota fiscal. Nada impede, portanto, que o vendedor assuma o encargo dele decorrente, o que pode se justificar por razões comerciais.

Assim, não existe a obrigação legal do repasse. O que o autoriza é uma convenção entre comprador e vendedor, de mais a mais inóponível ao sujeito ativo.

Essa diferença curial entre os dois tributos é que faz com que o IPI não seja incluído na receita bruta da empresa enquanto os demais o são. E é ela, também, que justifica a inclusão do ICMS na base do próprio IPI e das contribuições aqui em discussão.

Por esse argumento, entendo que o valor relativo ao ICMS próprio da empresa tem de ser, sim, incluído na base de cálculo de todos os tributos e contribuições que tomem como ponto de partida a “receita bruta das vendas de mercadorias e/ou serviços”, como o são o PIS e a Cofins.

Passemos agora ao alegado ICMS Substituição. Como dito acima, primeiro compete analisar se a empresa de fato está a ele submetida. Em sua petição, indica a disposição do art. 605 do Decreto nº 24.569/97 do Estado do Ceará, que regulamenta a cobrança do ICMS naquele estado e que assim dispõe:

Art. 605. O recolhimento do ICMS incidente sobre operação interna com cana-de-açúcar, fica diferido para as saídas subseqüentes dos produtos resultantes de sua industrialização, observadas as regras gerais sobre diferimento previstas na legislação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE	2º CC-MF
CONFERE COM O ORIGINAL	FL.
Brasília, 17 / 09 / 62	
Maria Luzimar Novais Mat. Sinape 01641	

Para maior clareza, é mister situar a norma acima na estrutura do Regulamento. Vê-se que ele define o regime de substituição tributária em Título específico integrante do livro terceiro, intitulado "Procedimentos Especiais".

Aí, mais especificamente no art. 431, define-se a substituição tributária do ICMS cearense:

Art. 431. A responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, poderá ser atribuída, em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, que seja contribuinte do ICMS.

§ 1º Nas operações e prestações interestaduais com as mercadorias a que se referem os correspondentes convênios ou protocolos, fica atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário, na qualidade de contribuinte substituto, mesmo que o imposto já tenha sido retido anteriormente.

§ 2º O contribuinte substituto sub-roga-se em todas as obrigações do contribuinte substituído, relativamente às operações internas, ressalvadas as de caráter acessório, previstas na legislação.

§ 3º Além de outras hipóteses previstas na legislação, a substituição tributária não exclui a responsabilidade do contribuinte substituído, quando o documento fiscal próprio não indicar o valor do ICMS objeto da substituição, ou quando o imposto não houver sido retido.

Como se observa, há expressa previsão para que se institua substituição "para trás". Na seção seguinte, entre os arts. 457 e 566, listam-se, exaustivamente, os casos de substituição tributária e entre eles apenas um corresponde a essa substituição regressiva. Trata-se daquela ventilada entre os arts. 491 e 493 e atribuída aos estabelecimentos gráficos e editoriais com relação às suas aquisições de mercadorias. Aí se vê que ao estabelecimento gráfico é expressamente atribuída a condição de substituto e que se fixam também a base de cálculo e os procedimentos a serem observados na emissão e escrituração dos documentos fiscais relativos à entrada das mercadorias e à saída dos produtos com elas fabricados.

A singularidade desse tratamento provavelmente decorra da não incidência constitucionalmente prevista para os produtos aí fabricados: livros, jornais e periódicos, muito embora a relação incluía atividades não abrangidas pela imunidade.

Todos os demais ventilam hipóteses de substituição de operações subseqüentes.

Já no que concerne à operação do contribuinte - industrialização de produto a partir da cana-de-açúcar adquirida - a sistemática prevista pelo decreto é a do diferimento do recolhimento relativo ao ICMS devido na saída da cana. Aqui não se define expressamente substituição tributária, ainda que se atribua a responsabilidade pelo recolhimento ao industrial. Do mesmo modo, não se atribui nenhuma base de cálculo especial nem mesmo qualquer procedimento específico de escrituração. Confirma-se aqui o art. 605, que a define:

Art. 605. O recolhimento do ICMS incidente sobre operação interna com cana-de-açúcar, fica diferido para as saídas subseqüentes dos produtos resultantes de sua industrialização, observadas as regras gerais sobre diferimento previstas na legislação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília.	17 / 09 / 07
Maria Luzia de Novais Mat. Siapc 21641	

2ª CC-MF
Fl.

§ 1º Para acobertar o trânsito da cana-de-açúcar do local da produção primária até o estabelecimento destinatário, será emitida Nota Fiscal Avulsa, sem destaque do ICMS, por ocasião da sua passagem na primeira repartição fiscal

existente no percurso, devendo constar a expressão: "ICMS diferido conforme artigo 605".

§ 2º Na hipótese do caput, quando a circulação do produto for promovida por contribuinte regularmente inscrito no CGF, o estabelecimento remetente emitirá nota fiscal própria, sem destaque do ICMS, contendo em seu corpo a

indicação deste artigo, sem prejuízo das demais exigências previstas na legislação.

§ 3º Nas saídas posteriores dos produtos industrializados, caso não estejam sujeitos ao pagamento do ICMS ou contemplados com redução de base de cálculo, tornar-se-á obrigatório o recolhimento do imposto relativo às matérias-primas ingressadas com diferimento.

§ 4º Os estabelecimentos industrial e beneficiador deverão remeter, até o último dia útil do mês subsequente, ao órgão local de seu domicílio fiscal, relação discriminativa, contendo os seguintes dados:

I - números e datas das notas fiscais de aquisição e quantidades das respectivas matérias-primas;

II - números e datas das notas fiscais de saídas e respectivas quantidades dos produtos industrializados.

Esse artigo 605 integra o título denominado "Regimes Especiais de Tributação" do mesmo livro relativo aos "Procedimentos Especiais". O primeiro de seus capítulos assim os define:

Art. 567. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poderá ser adotado Regime Especial de Tributação, mediante prévia manifestação da SATRI.

Parágrafo único. Regime Especial de Tributação, para efeito deste Capítulo, é o que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração da carga tributária.

Destarte, parece-nos que a única conclusão possível é que, ao menos na estrutura do próprio RICMS a que se sujeita a empresa, diferimento e responsabilidade por substituição tributária (mesmo a chamada "substituição para trás) são institutos jurídicos distintos. Pelo primeiro, apenas adia-se o efetivo cumprimento da obrigação tributária principal relativa a uma dada saída. Acompanhemos a definição do instituto que vem expressa no art. 12 do mesmo regulamento:

Art. 12. Entende-se por diferimento o processo pelo qual o recolhimento do ICMS, devido em determinada operação ou prestação, é transferido para etapas posteriores.

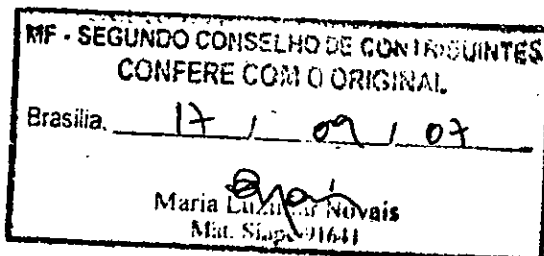
Parágrafo único. Ocorrendo o diferimento, atribuir-se-á responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria ou ao tomador do serviço.

Não desejamos entrar na polêmica acerca da equiparação ou não dos institutos, a qual, como sabemos, tem dividido os mais abalizados doutrinadores. Embora deixemos registrado que nos filiamos à posição, entre outros, de José Eduardo Soares de Melo, segundo a



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530



2º CC-MF
Fl.

qual os dois institutos são diferentes, consistindo o diferimento na mera transferência de responsabilidade pelo recolhimento do tributo, consideramos que para o presente contexto nenhuma importância tem essa distinção.

É que a contribuição de que cuidamos incide sobre a receita da empresa apurada no momento da venda do produto. Nesse momento nenhum valor é obtido, em consequência do diferimento, que se possa distinguir da sua receita própria. Queremos com isso dizer que na modalidade do diferimento tudo o que se tem é um dever de recolher um valor a título de ICMS maior do que ocorreria se o diferimento não existisse. Este valor, no entanto, estará sempre contido no preço da mercadoria vendida, tal qual o ICMS próprio. Tão só o que teria sido "pago" ao comprador como ICMS daquele agora é recolhido pelo próprio comprador.

Não tendo, assim, qualquer interferência sobre os ingressos obtidos pela empresa e que podem ser classificados ou não como receita apurada, nenhuma implicação há para a base de cálculo das contribuições.

Confira-se que a lei que primeiro o ventilou - o art. 3º da Lei nº 9.715/98 - utiliza a expressão "retido":

Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas de bens e serviços canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, retido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário

Mesmo tratamento foi mantido pelas Leis nº 9.718/98 aplicável no período do lançamento, apenas mudando-se a expressão para "cobrado". Confira-se o § 2º do seu 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 - 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;

De se registrar que nem a Lei nº 10.637/2002 nem a 10.833/2003, que introduziram a sistemática não-cumulativa ao PIS e à Cofins, respectivamente, e são aplicáveis ao período da autuação, mencionam expressamente essa exclusão.

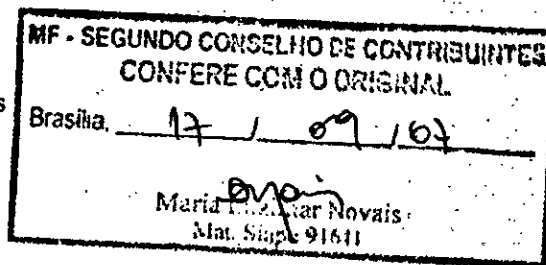
O nosso posicionamento é, portanto, que a substituição aí versada é apenas a substituição "para frente", pois apenas nela a lei autoriza ao contribuinte substituto que retenha do comprador uma quantia a título de ICMS. É essa quantia, em tudo e por tudo diferente da receita obtida, que a lei autoriza que não se inclua na base de cálculo da contribuição. Aqui figura o contribuinte substituto como mero "instrumento de arrecadação" do tributo.

11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10380.007644/2004-97
Recurso nº : 129.284
Acórdão nº : 204-02.530



2ª CC-MF
Fl.

O cerne da discussão, por conseguinte, recai sobre tal "retenção" praticada pelo vendedor, que alguns, na ausência do dispositivo legal, poderiam pretender enquadrar como receita deste. Ressalte-se que a lei não precisa prever essa retenção; caso não o fizesse, o tributo tampouco estaria sendo "cobrado" e nesse caso também não poderia ser deixado de fora da base de cálculo da contribuição.

Destarte, entendo que não se processou qualquer substituição tributária ensejadora de exclusão da base de cálculo, sendo igualmente certo que sobre o ICMS próprio incide a contribuição.

E com essas considerações, voto por rejeitar as alegações de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2007.

JULIO CÉSAR ALVES RAMOS