



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

Recorrente : ARNOPETRO DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

NORMAS PROCESSUAIS. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. Impossibilidade de argüição de inconstitucionalidade de norma legal em sede de processo administrativo.

COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ocorrerá a substituição tributária para os distribuidores de derivados de petróleo e de álcool etílico hidratado para fins carburantes quando venderem para comerciantes varejistas.

BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. O ICMS inclui-se na receita operacional bruta

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ARNOPETRO DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.

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

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassuliz
Gilberto Cassuliz
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Antônio Mário de Abreu Pinto, José Roberto Vieira, Antônio Carlos Atulim (Suplente), Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.

cl/cf/ja



Processo nº : 10830.002544/00-89

Recurso nº : 116.082

Acórdão nº : 201-76.198

Recorrente : ARNOPETRO DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada em 22/03/2000, conforme Auto de Infração de fls. 02/05 e anexos, por "FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS" sua e como "substituição carburantes", referente a períodos compreendidos entre 04/97 e 10/99. A autuação apontou tratar-se de:

"Valor apurado conforme Termo de Constatação Fiscal anexo, onde está demonstrado que o contribuinte, por dedicar-se ao comércio atacadista de álcool carburante e derivados de petróleo, deixou de recolher contribuições ao PIS e a COFINS na condição de substituto dos comerciantes varejistas, e, em alguns meses, também deixou de recolher as referidas contribuições em suas operações próprias."

Foi lançado o valor do crédito apurado de R\$529.747,15, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional.

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 205/214, aduzindo ser uma distribuidora de combustíveis, e como tal sujeita ao recolhimento em operações próprias e no regime de substituição tributária. Alega não haver deixado de declarar nem de recolher o tributo que entende ser indevidamente lançado. Argui a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98. Aduz equívocos na apuração e lançamento do tributo, afirmando que houve tributação de operações de compra de uma outra distribuidora, nas quais não é sujeito passivo tributário; afirma que, nas operações de fornecimento por esta outra distribuidora (Asadiesel), esta era o sujeito passivo do tributo por substituição, por ser distribuidora. Aponta irregularidade no lançamento, referindo-se à inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição, referindo-se à "cobrança em dobro do tributo". Ataca a multa de ofício aplicada, entendendo ser a mesma inaplicável, referindo-se a ter caráter confiscatório. Protesta pela produção de perícia contábil/financeira.

Resolveu, então, o Delegado da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, às fls. 376/383, julgar procedente o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"Ementa: JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. É a atividade onde se examina a conformidade dos atos praticados pelos agentes do fisco frente à legislação de regência (vigência), sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos fundamentos daqueles atos. COFINS. BASE DE CÁLCULO. ICMS. A base de cálculo da Cofins, nas operações próprias do distribuidor de derivados de petróleo e de



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

álcool etílico hidratado para fins carburantes, inclui o montante do ICMS devido nessas mesmas operações. Já a base de cálculo da Cofins recolhida antecipadamente pelo mesmo distribuidor, mas como substituto tributário dos comerciantes varejistas subsequentes à cadeia produtiva, inclui o montante de ICMS devido por aqueles varejistas. NEGAÇÃO GERAL. Não se admite em procedimento administrativo fiscal a contestação sem prova. PERÍCIA. DILIGÊNCIA. PROVA. O recebimento de pedido de diligência ou perícia, para ser apreciado, requer a exposição dos motivos em que se fundamenta, bem como a formulação de quesitos referentes aos exames desejados. A prova de fato deve ser apresentada na impugnação. LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Cita o Parecer PGFN/CRF nº 439/96 e o Decreto nº 2.346/97, fundamentando a impossibilidade de avaliação pela autoridade julgadora da constitucionalidade dos fundamentos do ato contra o qual a contribuinte manifesta inconformidade. Com relação à inconformidade da contribuinte no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, afirma que:

"O ICMS referente às operações dos comerciantes varejistas de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes e recolhido antecipadamente pelos distribuidores, na condição de substitutos tributários, não compõe, à evidência, a base de cálculo da Contribuição destes distribuidores. Esse valor, alega o contribuinte, teria sido incorporado, pela fiscalização, na base de cálculo da Contribuição sob sua responsabilidade, no entanto, o impugnante, neste tópico, não instruiu documentalmente o fundamento de sua irresignação..."

Em Recurso Voluntário, às fls. 387/396, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já trazidos, aduzindo ainda nulidade da decisão por não haver sido proferida por Delegado titular da Receita Federal; cerceamento do direito de defesa; e alega deva ser afastada a exigência prévia de depósito de 30% do valor da exigência.

Às fls. 397/398 há negativa de seguimento do recurso, em virtude da não apresentação de comprovante de depósito ou de medida judicial que desobrigassem o recorrente de fazê-lo, sendo à fl. 399 lavrado Termo de Perempção. Às fls. 401/404 há cópia de decisão judicial, proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2000.61.05.015455-3, concedendo a liminar pleiteada *"para assegurar o direito da impetrante de interpor recurso administrativo independentemente do recolhimento do valor do depósito de 30%"*. Às fls. 415/418, cópia da sentença prolatada na referida ação judicial, julgando procedente o pedido e concedendo a ordem, mantendo a liminar.

É o relatório.



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é tempestivo. O estabelecido no § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, atualmente MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001 (ainda em vigor por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11/09/2001), referente ao **depósito de, no mínimo, 30% da exigência fiscal** definida na decisão, não foi cumprido, havendo, entretanto, **medida judicial** amparando a contribuinte. Assim, **conheço do recurso.**

A contribuinte, uma empresa distribuidora de combustíveis, foi autuada por falta de recolhimento da COFINS sobre operações próprias e na condição de substituto tributário, conforme a LC nº 70/91 e a Lei nº 9.718/98, referente a períodos compreendidos entre 04/97 e 10/99. O Auto de Infração foi atacado pela contribuinte, que alegou, dentre vários argumentos, que o ICMS não deveria compor a base de cálculo da contribuição; haver equívocos na apuração e no lançamento; inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98; e inaplicabilidade da multa de ofício.

O Delegado da DRJ em Campinas - SP, com acerto, julgou procedente o lançamento. Com efeito, não há possibilidade de arguição de inconstitucionalidade de norma legal em sede de processo administrativo. Assim, incabível nos presentes autos a discussão da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98, bem como a discussão acerca do efeito confiscatório da multa de ofício aplicada, que está em consonância com a legislação que rege a matéria.

Conforme os documentos que instruem os presentes autos, a fiscalização considerou os recolhimentos feitos pela contribuinte, bem como aplicou corretamente a alíquota da contribuição. As arguições trazidas pela contribuinte não foram comprovadas e não houve realização de perícia, pelos motivos nos quais se embasou a decisão de primeira instância e por ser desnecessária para o deslinde do caso.

No tocante ao fornecimento de combustíveis à recorrente por outra distribuidora, não procede o argumento de que a autuada, no presente processo, não seria sujeito passivo da obrigação tributária porque a distribuidora que lhe vendeu teria sido substituta tributária da operação. A legislação aplicável à espécie prevê que ocorrerá a substituição tributária para os distribuidores de derivados de petróleo e de álcool etílico hidratado para fins carburantes quando venderem para comerciantes varejistas, o que não é o caso presente. Vejamos o que estabelece o art. 4º da LC nº 70/91:

"Art. 4º A contribuição mensal devida pelos distribuidores de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas, será calculada sobre o menor valor, no País, constante da tabela de preços máximos fixados para venda a varejo, sem prejuízo da contribuição incidente sobre suas próprias vendas."



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

Com relação ao argumento da contribuinte de que o ICMS não comporia a base de cálculo da COFINS, igualmente, razão não lhe assiste. Para melhor elucidação do tema, é forçoso que se discuta se é ou não o ICMS um imposto próprio. Em não sendo o ICMS um imposto próprio, comportando o repasse (a chamada repercussão), não pode ser considerado como parte do preço, sendo o contribuinte (industrial ou comerciante) mero depositário, não podendo, portanto, jamais compor a base de cálculo de qualquer outro tributo ou contribuição.

No entanto, em sendo imposto próprio, quer dizer, de responsabilidade exclusiva do contribuinte (industrial ou comerciante), pode compor a base de cálculo das contribuições.

Essa discussão foi pacificada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que, após inúmeros julgamentos em sede de compor o ICMS a base de cálculo das Contribuições ao PIS e ao FINSOCIAL, editou as Súmulas nºs 68 e 94, que dizem:

"68 - A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

94 - A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL." (negritei)

Aliomar Baleeiro, sem seu "Direito Tributário Brasileiro" (Forense, 10ª ed., p. 245), já dizia que:

"Mesmo que discriminado nos documentos fiscais, o ICM cobrado nas operações anteriores sobre o mesmo artigo de comércio é computado nos custos, para base de cálculo."

O tema gerou grandes discussões no Superior Tribunal de Justiça. No entanto, a matéria pacificou-se, sendo um dos responsáveis por este posicionamento o Ministro Ilmar Galvão, que hoje compõe os quadros do STF. O Ministro-Relator do RE nº 8.541-SP (Reg. nº 91.031976) julgado em 22.05.91, em seu voto, assim se manifestou:

"Ora, é sabido que o ICM - diferentemente do que ocorre com o IPI - encontra-se incluído no preço de venda das mercadorias, contribuindo para a sua formação, ao lado do custo, das despesas de seguro, de transporte, etc., que também constituem encargos do produtor ou do distribuidor.

(...)

Veja-se que o destaque do ICM quando da emissão das notas fiscais não tem outro efeito senão indicar a parcela a ser recuperada, a esse título, pelo adquirente da mercadoria, se for o caso, já que se trata de tributo não acumulável.

No IPI, ao revés, o tributo não concorre para a formação do preço, sendo registrado ao lado deste nos documentos de venda de mercadoria, de maneira distinta, não integrando, por isso, o faturamento. Em relação a esse imposto, o vendedor figura como mero agente arrecadador, com a responsabilidade de



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

fiel depositário que o sujeita, no caso de inadimplemento de sua obrigação, à prisão administrativa e às penas do crime de apropriação indébita".
(grifamos)

Já na decisão do RE nº 16.841-DF (Reg. nº 91.0024074-5), prolatada em 17.02.92, o Relator, Ministro Garcia Vieira, em seu voto, também defendeu o ICMS como imposto próprio. Transcrevemos parte de seu voto, onde cita, inclusive, voto do eminente Ministro Eduardo Ribeiro, no REO nº 106.632/SP:

"Contribuinte do imposto, vale repetir, é o comerciante e não o adquirente do bem. Trata-se de despesa que, como muitas outras, onera sua atividade e da qual haverá de compensar no próprio exercício dela." (grifamos)

Quando se julgava a inclusão, ou não, do ICMS na base de cálculo do FINSOCIAL, nos autos do RE nº 16.521-DF (Reg. nº 91.0023655-1) o Exmo. Relator, Ministro Garcia Vieira, em 21.02.92, asseverou que:

"Como o ICM integra o preço da mercadoria para qualquer efeito, ele faz parte da receita bruta, base de cálculo do Finsocial."

Assim, o ICMS, após inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, que culminaram nas Súmulas nºs 68 e 94, tomou outro enfoque, caracterizando-se como um imposto próprio, ou seja, um imposto que é suportado pelo próprio contribuinte, não lhe sendo mais inerente o fenômeno da repercussão.

Como imposto próprio, o ICMS passa a ser visto com outros olhos, não se sujeitando mais, como dantes se entendia, ao princípio do art. 166 do CTN, onde se exigia a comprovação de haver o contribuinte assumido o encargo. Se é próprio, óbvio que não houve o repasse do encargo.

Mais recentemente, o DD. Des. Guerrieri Rezende, do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, da Sétima Câmara de Direito Público, nos autos da Ap. Cv. nº 28.578-5/0, destacou em seu voto:

"Os Tribunais Superiores já decidiram, a propósito, o tema, dispondo que a repercussão genérica aos consumidores, que suportam todos os componentes do preço, não equivale à transferência a que alude o artigo 166, do Código Tributário Nacional, e assim não desobriga o fisco da restituição do indébito."

Zelmo Denari, em Parecer publicado no "Caderno de Pesquisas Tributárias" nº 8, intitulado "Repetição do Indébito" (Resenha Tributária - SP, 1983 p. 121 e seguintes), também entende que as disposições contidas no art. 166 do CTN não se aplicam ao ICMS, em razão de que o imposto grava internamente o preço da mercadoria, enquanto que o IPI (com o qual sempre se procurou traçar um parâmetro) grava por fora o preço da mercadoria, podendo ser dissociado do preço final do produto:



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

"De quanto dissemos no título anterior, essa disposição normativa parece inaplicável ao ICM e ao ISS, pois, como visto, são tributos subsumidos no preço da mercadoria ou serviço, insusceptíveis de dissociação e, por via de consequência, de transferência de indébito.

Assim sendo, parece razoável concluir que, sobrevindo causa de repetição (v.g., erro de cálculo ou de interpretação na aplicação da legislação tributária), o contribuinte do ICM ou do ISS pode exercer autonomamente o seu direito, sem observância dos pressupostos de admissibilidade previstos no art. 166 do CTN."

Dizer que sempre haverá a transferência do ônus do ICMS, pelo fato de que a legislação prevê a indicação do montante do imposto em todas as operações sujeitas à sua incidência, não é acertada. A indicação serve somente para assegurar o direito ao crédito do imposto acumulado até o momento da venda, preservando-se, assim, o princípio da não-cumulatividade. Nem por isso dir-se-á que o montante do imposto será transferido efetivamente.

Assim, observamos que o ICMS, que na verdade não incide à alíquota de 17% (ou outra, conforme o caso), mas sim à alíquota de 17% sobre 117%, eis que calculado por dentro.

É dizer, o ICMS compõe o custo do produto e dele não pode ser separado. O ICMS é um imposto próprio, ao contrário do IPI, que é imposto de terceiro. E, em sendo imposto próprio (conforme o entendimento do Eg. STJ), compõe o custo, e como tal a base de cálculo das contribuições.

A Terceira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes, julgando o Recurso Voluntário nº 110.563, Acórdão nº 203-07.118, Relator o ilustre Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, em 22/02/2001, pronunciou-se:

"COFINS - INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA COFINS - A base de cálculo da COFINS é a receita bruta de venda de mercadorias, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas na lei. O ICMS está incluso no preço da mercadoria, que, por sua vez, compõe a receita bruta de vendas. Não havendo nenhuma autorização, expressa da lei, para excluir o valor do ICMS, esse valor deve compor a base de cálculo da COFINS. Recurso negado." (grifamos)

Esta Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, ao julgar o Recurso Voluntário nº 102.320, Acórdão nº 201-71.625, Relator o eminente Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, em 15/04/98, entendeu, por unanimidade de votos, que:

"COFINS - BASE DE CÁLCULO - ICMS - INCLUSÃO - O ICMS, como parcela componente do preço da mercadoria, faz parte do faturamento e, portanto, integra a base de cálculo da COFINS. MULTA DE OFÍCIO - A teor



Processo nº : 10830.002544/00-89
Recurso nº : 116.082
Acórdão nº : 201-76.198

do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, as multas de ofício são de 75%. Recurso provido em parte." (grifamos)

Analisando matéria análoga, tratando-se do PIS, o ilustre Conselheiro Jorge Freire, quando relator do Recurso Voluntário nº 102.109, Acórdão nº 201-73.210, em 20/10/99, manifestou-se da seguinte forma:

"PIS/FATURAMENTO - BASE DE CÁLCULO - INCLUSÃO - ICMS - PRECEDENTES - 1 - Consoante enunciado da Súmula 68 do STJ, a parcela relativa ao ICMS é incluída na base de cálculo do PIS. Precedentes jurisprudenciais. 2 - Havendo recolhimento a menor, por não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS, em relação à diferença, se não recolhida dentro do vencimento legal, há mora, sendo, portanto, devidos os juros moratórios. 3 - Não havendo recolhimento espontâneo, e originando-se a exação de lançamento de ofício, deve ser aplicada a multa de ofício prevista em lei. Todavia, desde a vigência da Lei nº 9.430/96, nos casos como o presente, deve aplicar-se a multa de ofício prevista em seu art. 44, I, em face do que dispõe o art. 106, II, c, do CTN. Nestes termos, reduz-se a multa para 75% (setenta e cinco por cento). Recurso voluntário parcialmente procedente." (grifamos)

Seguindo entendimento adotado pela jurisprudência, devemos asseverar que todos os valores que a empresa recebe a título de preço pela venda de mercadorias são considerados receita dela, sendo irrelevante, juridicamente, a parte a ser destinada ao pagamento de tributos. Por corolário, o montante devido a título de ICMS integra a base de cálculo de outras exações, como o PIS, a COFINS, o IPI, etc.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos da fundamentação.

É como voto.

Sala das Sessões, em 20 de junho de 2002.


GILBERTO CASSULI 