



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

Recorrente : DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

**COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.
ICMS.**

O ICMS inclui-se na receita operacional bruta e compõe a base de cálculo da contribuição.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ 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 21 de agosto de 2002.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Gilberto Cassali
Relator

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

cl/cf/ja



Processo nº : 10980.011228/96-17

Recurso nº : 116.802

Acórdão nº : 201-76.342

Recorrente : DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS SANTA CRUZ LTDA.

RELATÓRIO

A contribuinte foi autuada, em 21/10/1996, conforme Auto de Infração de fls. 274/277, por falta de recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente ao período de 01/94 a 08/96. Foi lançado o valor do crédito apurado de 3.912.138,95 UFIR, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/94, e o valor do crédito tributário de R\$6.513.165,59, referente à contribuição devida, juros de mora e multa proporcional, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/95. No Auto de Infração afirmou-se que:

"Concluída sem resultado a Cobrança Administrativa Domiciliar, em que o contribuinte através do seu representante legal, não sente a possibilidade de pagamento do parcelamento em 30 vezes, relativamente aos débitos ora levantados conforme planilha de fls., originários da exclusão do ICMS na base de cálculo do referido tributo."

Inconformada, a empresa apresentou sua Impugnação de fls. 281/293, aduzindo que a inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS é ilegítima, afirmando que, por isso, a exigência não procede. Fundamenta seu entendimento acerca da impossibilidade de inclusão na base de cálculo da COFINS de parcela relativa ao ICMS; e aduz ofensa ao art. 195, I, da CF. Contesta a multa aplicada, alegando que tem caráter confiscatório e se refere ao limite de 30% da multa a ser aplicada, conforme entendimento do STF.

Resolveu, então, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - PR, às fls. 325/333, julgar procedente em parte o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"COFINS – Períodos de apuração janeiro/94 a agosto/96.

BASE DE CÁLCULO – O ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da operação e, conseqüentemente, o seu faturamento, não podendo ser excluído da base de cálculo da COFINS.

MULTA DE OFÍCIO – É aplicável a multa em conformidade com a legislação de regência, incidente sobre a diferença recolhida a menor, ou, caso tenha declarado em DCTF valor maior que o efetivamente recolhido, sobre a diferença entre o valor devido e o declarado.

REDUÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO PARA 75% – Em face do disposto no artigo 106, inciso II, letra 'c' do CTN, Lei nº 5.172/66, é de se aplicar o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/95, reduzindo-se, dessa forma, a multa de ofício de 100% para 75%.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE."

Em Recurso Voluntário de fls. 343/355, a recorrente manifesta sua inconformidade com a decisão atacada, apresentando suas razões, sob os fundamentos já trazidos.

2



Processo nº : 10980.011228/96-17

Recurso nº : 116.802

Acórdão nº : 201-76.342

À fl. 357 a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões de recurso administrativo, requerendo fosse negado provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

Então, em 17/02/1998, a Primeira Câmara deste Segundo Conselho de Contribuintes acordou (fls. 360/366), por maioria de votos, em anular o processo, a partir da decisão monocrática, inclusive, conforme a seguinte ementa:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE – Caracteriza preterição do direito de defesa do contribuinte a não apreciação, na decisão singular, de matéria impugnada. Processo que se anula, a partir da decisão monocrática, inclusive."

Em seu voto, o Conselheiro-Relator afirmou que a decisão recorrida, "ao não se referir expressamente a uma das razões de defesa da impugnante, cerceou o direito da mesma, caracterizando-se, assim, a nulidade prevista no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72". Assim, o processo baixou para que nova decisão fosse prolatada.

Às fls. 372/388 há cópia de inicial de Mandado de Segurança impetrado pela contribuinte, pretendendo excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS a parcela relativa ao ICMS, bem como cópia da sentença exarada na mesma ação judicial denegando a segurança.

Resolveu, então, às fls. 389/403, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba – PR julgar procedente em parte o lançamento, conforme a seguinte ementa:

"Ementa: NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. REALIZAÇÃO DE NOVO JULGAMENTO.

Tendo o E. Conselho de Contribuintes anulado a decisão anterior de primeira instância, porquanto entendeu ter ocorrido cerceamento de direito de defesa da contribuinte ao não ser abordada a questão relativa à inconstitucionalidade da multa de ofício de 100% e do pedido de sua aplicação em percentual de 30%, é de se proceder a novo julgamento.

Ementa: BASE DE CÁLCULO.

O ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da operação e, conseqüentemente, o seu faturamento, não podendo ser excluído da base de cálculo da Cofins.

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO.

É aplicável a multa em conformidade com a legislação de regência, incidente sobre a diferença não confessada em DCTF.

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. CONSTITUCIONALIDADE.

Improcede a alegação de inconstitucionalidade da multa punitiva devida em face de infração às regras instituídas pelo direito fiscal.

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. REDUÇÃO PARA 75%.

Em face do disposto no art. 106, II, 'c' do CTN – Lei nº 5.172/1966, é de se aplicar o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/1995, reduzindo-se, dessa forma, a multa de ofício de 100% para 75%.



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE".

Novamente intimada, a contribuinte apresentou novo Recurso Voluntário de fls. 416/437, aduzindo os argumentos já trazidos, alegando a inaplicabilidade da multa no percentual aplicado e a utilização da Taxa SELIC.

À fl. 444 foi negado seguimento ao recurso voluntário, por falta de depósito prévio recursal. Às fls. 447/448, há cópia de decisão proferida nos autos da Ação Ordinária nº 1999.61.00.046031-7, interposta pela contribuinte, afirmando ser legal a exigência do depósito e antecipando os efeitos da tutela somente para a autora não se submeter ao prazo prescricional de 180 dias, a contar da intimação da decisão denegatória de 1ª instância em procedimento administrativo tributário, para impugnar judicialmente a exigência fiscal.

À fl. 453 há petição, protocolizada em 30/06/2000, requerendo a desistência da presente impugnação, *"tendo em vista a sua opção pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS"*.

Já em petição protocolizada em 06/12/2000, às fls. 456/458, e documentos anexos, a contribuinte arrola bem, *"como forma de atender à exigência de garantia de instância para seguimento do recurso voluntário interposto"*. Foram juntados os Documentos de fls. 459/511.

É o relatório.



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GILBERTO CASSULI

O recurso voluntário é **tempestivo**. Houve **arrolamento de bens** em valor superior à exigência fiscal, cumprindo o que estabelecia, à época, o § 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela MP nº 1.621/1997, reeditada até a MP nº 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, que vigorou por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, até a sua conversão, com alterações, na Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Assim, **conheço do recurso**.

Há, à fl. 453, **petição** requerendo a desistência da presente impugnação, afirmando a contribuinte que optou pelo REFIS.

No entanto, posteriormente à protocolização deste pedido, que não acompanha qualquer documentação, e, ainda, não existindo nos autos qualquer informação relativa à homologação ou não da inclusão da contribuinte no REFIS, a ora recorrente apresentou arrolamento de bens para seguimento do recurso voluntário interposto. Assim, procederemos ao julgamento do mesmo.

A contribuinte foi autuada por falta de recolhimento da COFINS, em virtude de haver excluído, da base de cálculo da contribuição, a parcela relativa ao ICMS. Impugnou o lançamento, argumentando que o ICMS não poderia compor a base de cálculo da exação e insurgindo-se contra a multa aplicada. A DRJ em Curitiba - PR reduziu o valor da multa, mantendo o lançamento em relação à base de cálculo do tributo. Referida decisão foi anulada pelo Conselho de Contribuintes, por haver cerceado o direito de defesa da contribuinte, sendo, então, posteriormente, prolatada nova decisão, que igualmente reduziu a multa de ofício para 75%, mantendo o lançamento para que a parcela relativa ao ICMS componha a base de cálculo da COFINS.

DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS

A contribuinte referiu-se à questão de exclusão do valor do ICMS da base de cálculo da COFINS. Sabe-se que 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.

Segundo 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.

No que tange à presente questão, 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



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

(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."

Aliomar Baleeiro, em 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. 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 (R. 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 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 (R. 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:



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

"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:

"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."



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

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.

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.

Assim, não merece reparos a decisão proferida pela DRJ em Curitiba - PR.

Com relação à multa de ofício aplicada, correta a aplicação da multa cabível nos lançamentos de ofício, no percentual de 75%, conforme o art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Com efeito, havia sido lançada a multa no percentual de 100%, conforme a legislação vigente à época do lançamento. No entanto, com o advento da Lei nº 9.430/96, ficou estabelecido que:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte."

Dispõe o CTN:

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)



Processo nº : 10980.011228/96-17
Recurso nº : 116.802
Acórdão nº : 201-76.342

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática." (negritei)

Assim, deve ser reduzida a multa de ofício aplicável.

Com relação às arguições de inconstitucionalidade da multa, firmou-se entendimento no sentido de não haver possibilidade de arguição de inconstitucionalidade de norma legal em sede de processo administrativo.

Ademais, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/1998, com a alteração trazida pela Portaria MF nº 103, de 23/04/2002, estabelece:

"Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III – que embasem a exigência do crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal. (Artigo incluído pelo art. 5º da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002)."

Portanto, igualmente correta a decisão recorrida, em relação à redução da multa de ofício aplicada.

Pelo exposto, e por tudo mais que dos autos consta, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de agosto de 2002.


GILBERTO CASALI

