



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 01 / 12 / 2003
Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10983.005457/98-16

Recurso nº : 119.126

Acórdão nº : 203-08.552

Recorrente : VONPAR REFRESCOS S/A

Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DA DECISÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - IMPROCEDÊNCIA - Tendo sido dado ao contribuinte no decurso da ação fiscal todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, não prospera a preliminar suscitada. O indeferimento de pedido de perícia, está no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo, sendo que, quando motivado, sua negativa não constitui cerceamento do direito de defesa. **Preliminar rejeitada.**

COFINS - CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO - EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - Inexistência de identidade de matéria posta a discussão no Judiciário e Administrativo, aliado a escolha da via do mandado de segurança, tem-se que a conversão de depósitos judiciais em renda da União extingue o crédito tributário na proporção do valor efetivamente convertido. A parcela eventualmente não coberta pela conversão sujeita-se a lançamento por meio de procedimento *ex officio*.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - Não há previsão legal para excluir da base de cálculo da COFINS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.

FALTA DE RECOLHIMENTO - A falta do regular recolhimento da contribuição autoriza o lançamento de ofício para exigir o crédito tributário devido, com os seus consectários legais.

Recurso ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **VONPAR REFRESCOS S/A.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa; e II) no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Mauro Wasilewski, quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Eduardo Cozza Magrisso.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Teresa Martínez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Maria Cristina Roza da Costa e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo.
cl/cf/ja



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

Recorrente : VONPAR REFRESCOS S/A

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, no período entre 1994 e 1997.

Consta dos autos que a autuação se deu com base na insuficiência de recolhimento da contribuição nos períodos-base retrocitados. Apuradas as bases de cálculo a partir de informações e livros fiscais apresentados pela contribuinte e calculados os valores devidos em relação a cada mês-calendário, destes foram excluídos os recolhimentos comprovadamente efetuados e as parcelas relativas a depósitos judiciais convertidos em renda da União - efetuados estes que foram no âmbito de ação judicial anteriormente impetrada para a discussão da exigência da exação. Depois destas exclusões, restou saldo devedor remanescente, que acabou sendo constituído como crédito tributário por meio do auto de infração que dá objeto ao presente processo.

Inconformada com os resultados do feito fiscal, interpôs a contribuinte a Impugnação constante das folhas 206 a 210, na qual expõe suas razões de contestação, como segue:

a) defende, inicialmente, a nulidade de parte do auto de infração, em face de que os créditos tributários referentes aos períodos-base que vão até 30/11/94 não poderiam mais, à época da autuação, ser objeto de constituição. Já estavam, ao seu ver, extintos ao tempo da autuação - nos termos do inciso VI do artigo 156 do Código Tributário Nacional. É que em relação a estes créditos já havia sido efetivada a conversão de depósitos judiciais em renda da União, por força de decisão prolatada em ação judicial anteriormente impetrada, entendendo a contribuinte, por tal, que estes depósitos, assim convertidos, foram suficientes para cobrir o crédito devido, tendo se dado, portanto, a quitação integral da obrigação. Entende que o lançamento efetuado sobre estes períodos abarcados pela decisão judicial representa ofensa à coisa julgada;

b) alega a contribuinte, a incorreta apuração das bases de cálculo da Contribuição para a COFINS, afirmando que nelas estão indevidamente incluídos valores referentes ao ICMS recolhidos por substituição tributária pelo fabricante dos produtos que ela, como distribuidora, apenas revende. Argumenta que os fabricantes de refrigerantes, cerveja e água mineral estão obrigados a recolher, como substitutos tributários, o ICMS relativo às operações seguintes de comercialização, quais sejam, as de revenda por parte dos distribuidores e as de venda final ao consumidor pelos varejistas, o que faz com que o total do imposto estadual recolhido deva ser rateado entre estes contribuintes substituídos para fins de inclusão de valores nas bases de cálculo das contribuições sociais. Afirma não ser correta a adição às suas bases de cálculo de todo o valor do ICMS recolhido por substituição pelo fabricante, posto que ela, como



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

simples distribuidora/revendedora, responde por apenas uma das etapas de comercialização posteriores à fabricação; e

c) em outra argüição, manifesta a impugnante discordância quanto à aplicação da multa de ofício de 75%. Declara que não está sujeita a qualquer penalidade, posto que entende ter efetuado, anteriormente, o depósito do montante integral da exação devida, montante este posteriormente convertido em renda da União. Assim, antes da conversão, não caberia multa, em face da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, operada com a referida conversão, como previsto no inciso VI do artigo 156 do mesmo CTN.

Por conta das alegações acima listadas, pleiteia a contribuinte, então, no item IV, às folhas 217 a 219, a produção de prova pericial, destinada à definição das bases de cálculo.

Para consubstanciar suas alegações, juntou a contribuinte, às folhas 223 a 284, Planilhas nas quais demonstra a apuração das bases de cálculo que entende serem as corretas.

Em face de a análise dessas planilhas ter demonstrado que as divergências entre as bases de cálculo apresentadas durante a ação fiscal e as trazidas agora com a impugnação limitavam-se, quase sempre, à falta de exclusão dos valores lançados em uma única coluna nominada de "f - Coeficiente Redutor" (na expressiva maioria dos casos as bases de cálculo juntadas à impugnação são exatamente as mesmas já informadas durante a fiscalização), tratou esta Delegacia de Julgamento de demandar as diligências indicadas no Despacho da folha 383.

No pedido de diligências foi solicitado à unidade de origem que intimasse a contribuinte a apresentar as memórias de cálculo e os documentos que embasaram a apuração dos valores incluídos na coluna "f - Coeficiente Redutor" das planilhas anexadas à impugnação. Entretanto, apesar de intimada por três vezes a apresentar as mencionadas memórias de cálculo (Termos às folhas 387, 400 e 401), preferiu a contribuinte deixar tais prazos passarem em branco, omitindo-se de prestar os esclarecimentos demandados. Apenas ao final do prazo concedido na terceira intimação é que veio ela aos autos (folha 411), mas tão-somente para fins de reafirmar o pedido de perícia já formulado na peça impugnatória.

Por meio da Decisão DRJ/FNS n.º 875, de 18/06/01, a autoridade de primeira instância manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/02/1994 a 31/03/1994, 01/05/1994 a 31/05/1994, 01/10/1994 a 31/12/1994, 01/01/1995 a 31/01/1995, 01/03/1995 a 31/03/1995, 01/09/1996 a 30/09/1996, 01/03/1997 a 31/03/1997, 01/05/1997 a 30/09/1997, 01/11/97 a 31/12/1997

Ementa: CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO. EFEITOS SOBRE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO - A conversão de depósitos judiciais em renda da União extingue o crédito tributário na proporção do valor efetivamente convertido. A parcela eventualmente não coberta pela conversão sujeita-se a lançamento por meio de procedimento ex officio.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

IMPUGNAÇÃO. REQUISITOS PARA A APRECIÇÃO DAS ALEGAÇÕES DIRIGIDAS CONTRA O LANÇAMENTO - As alegações dirigidas contra o lançamento de ofício devem individuar concretamente a parcela do crédito tributário contestada. A mera menção a uma questão de direito, sem a demonstração de sua correlação concreta, por elementos de provas hábeis, com a matéria de fato objeto do procedimento de ofício, descaracteriza o litígio, conformando-se mais como consulta em tese sobre a aplicação da legislação tributária, questão esta impassível de apreciação no âmbito do processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários.

PROVA PERICIAL. LIMITES OBJETIVOS - Destinam-se as perícias à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para suprir a ausência de provas que já poderiam as partes ter juntado à impugnação ou para reabrir, por via indireta, a ação fiscal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/02/1994 a 31/03/1994, 01/05/1994 a 31/05/1994, 01/10/1994 a 31/12/1994, 01/01/1995 a 31/01/1995, 01/03/1996 a 31/03/1996, 01/09/1996 a 30/09/1996, 01/03/1997 a 31/03/1997, 01/05/1997 a 30/09/1997, 01/11/97 a 31/12/1997

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA - Sobre os créditos tributários apurados em lançamento efetuado pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Inconformada com a decisão de primeira instância a contribuinte apresenta recurso, onde, além de reiterar os argumentos apresentados em sua impugnação, aduz que o indeferimento da perícia contábil requerida torna a decisão nula, em face do cerceamento de defesa. Aduz, ainda, à fl. 433, que (sic) *para garantia da ampla defesa do contribuinte e do contraditório processual, a autoridade fiscal julgadora está obriga à realização das provas pertinentes aos esclarecimentos dos fatos que sustentam o lançamento. Somente poderá prescindir de provas requeridas quando as mesmas demonstrarem-se impraticáveis ou, de outro modo, desnecessárias ao esclarecimento do feito."*

Alega que, com relação ao período de 31/01/93 até 30/11/94, houve depósitos posteriormente convertidos em renda, em face do Mandado de Segurança nº 92.4903-6, impetrado pelas empresas Catarinense de Refrigerantes Ltda., Distribuidora Sul de Bebidas Ltda. e Transportadora de Bebidas Ltda., as quais foram posteriormente sucedidas pela impugnante,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

razão pela qual não seria devida a multa de 75%. Consta dos autos que, por meio da mencionada ação, discutiu-se a constitucionalidade do tributo em questão.

À fl. 460, Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

É o relatório.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Contra a recorrente foram lavrados diversos autos de infração¹, constando, na sua matéria principal, crédito tributário referente à parcela do ICMS devida pelos "clientes da autuada"- comerciantes varejistas - (imposto que foi recolhido pelo fabricante da cerveja e engarrafador da água mineral - substituto tributário) e que foi excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS. Entende a autuada que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo das contribuições por ela devidas.

Cuida-se, no caso presente, do Recurso de nº 119.126, e, portanto, da exclusão da base de cálculo da COFINS, entre outras matérias.

Conforme relatado, consta dos autos que a autuação se verificou com fundamento na insuficiência de recolhimento da contribuição em determinados períodos-base. Apuradas as bases de cálculo a partir de informações e livros fiscais apresentados pela contribuinte e calculados os valores devidos em relação a cada mês-calendário, destes foram excluídos os recolhimentos comprovadamente efetuados e as parcelas relativas a depósitos judiciais convertidos em renda da União - efetuados estes que foram no âmbito de ação judicial anteriormente impetrada para a discussão da exigência da exação. Depois dessas exclusões, no entender da fiscalização, restou saldo devedor remanescente, que acabou sendo constituído como crédito tributário por meio do auto de infração.

As matérias em discussão podem ser assim sintetizadas: 1) da nulidade da decisão de primeira instância; 2) da conversão dos depósitos; 3) da base de cálculo; 4) da prova pericial; e 5) da multa de ofício.

1) DA NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Inicialmente, alega a recorrente que o indeferimento da perícia contábil requerida torna a decisão recorrida nula de pleno direito, em face do claro cerceamento de defesa.

O exame do ato administrativo, válido para a decisão administrativa, revela nitidamente a existência de cinco requisitos necessários à sua formação, a saber: competência, finalidade, forma, **motivo** e objeto. Tais componentes, pode-se dizer, constituem a infra-estrutura

¹ Recursos de nºs 119.086 (COFINS), 119.125 (COFINS), 119.069 (PIS), 118.482 (PIS), 119.338 (PIS) e 119.122 (PIS), todos distribuídos por sorteio à minha pessoa.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

do ato administrativo, seja ele vinculado ou discricionário, simples ou complexo, de império ou de gestão.²

Além do motivo, a decisão de primeira instância deve conter a exposição das razões que levaram o agente público a emaná-la. Esta enunciação é obrigatória, e denominada de **motivação**. “*Motivar o ato é explicitar-lhe os motivos, “Motivação” é a justificativa do pronunciamento tomado*”³

Celso Antônio Bandeira de Mello, fundamentando-se na Constituição Federal, bem explica a questão da motivação:

“Perece-nos que a exigência de motivação dos atos administrativos, contemporânea à prática do ato, ou pelo menos anterior a ela, há de ser tida como uma regra geral, pois os agentes administrativos não são ‘donos’ da coisa pública, mas simples gestores de interesses de toda a coletividade, esta, sim, senhora de tais interesses, visto que, nos termos da Constituição, ‘todo o poder emana do povo (...)’ (art. 1º, parágrafo único). Logo, parece óbvio que, praticado o ato em um Estado onde tal preceito é assumido e que, ademais, qualifica-se como ‘Estado Democrático de Direito’ (art. 1º, caput), proclamando, ainda, ter como um de seus fundamentos a ‘cidadania’ (inciso II), os cidadãos e em particular o interessado no ato têm o direito de saber por que foi praticado, isto é, que fundamentos o justificam.”⁴ (destaca-se)

No presente caso, a decisão emanada pela autoridade de primeira instância está suprida de motivação. O indeferimento motivado de realização de perícia (no âmbito do poder discricionário do julgador administrativo) não acarretou cerceamento do direito de defesa da parte, ainda mais tendo sido dado à contribuinte, no decurso da ação fiscal, todos os meios de defesa aplicáveis ao caso, e sobretudo quando em momento algum ficou a contribuinte impedida de apresentar as provas, conforme se demonstrará ao longo do presente voto.

Em razão do exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância.

2- CONVERSÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS EM RENDA DA UNIÃO

A par dos problemas relacionados com a materialidade da tributação em si, há de se considerar, no caso em questão, *a priori*, os efeitos da discussão judicial, em Mandado de Segurança, onde se discutiu “direito” e não valores, sobre a análise do presente processo administrativo.

² MEIRELLES, HELY LOPES. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 1990. p. 134.

³ JÚNIOR, JOSÉ CRETELLA. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1995. p. 276.

⁴ *Curso de Direito Administrativo*. 11ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1999. p. 285



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

Lá, no mencionado mandado de segurança, período de 31/01/93 até 30/11/94, julgou-se tão-somente a constitucionalidade da COFINS (conforme declaração da recorrente), enquanto que no presente processo administrativo discute-se a base de cálculo da mencionada contribuição, ou seja, se a exclusão do ICMS na base de cálculo é devida ou não.

Não vejo como defender que o discutido lá envoltos estariam também os valores que dizem respeito ao presente processo administrativo. Uma das diferenças elementares entre ao mandado de segurança e a ação judicial é, em princípio, não haver possibilidade de se pleitear a produção de provas, enquanto que na ação ordinária, seja anulatória ou declaratória, a instrução do processo é a mais ampla possível. Diferentemente, ocorre nos casos em que há identidade de objetos – a matéria é a mesma - e sobretudo quando a escolha da medida judicial é outra que não a via do Mandado de Segurança, eis que, neste caso, repita-se, impossibilitada está a discussão do valor depositado.

Enfim, em razão do exposto e nas condições realizadas, entendo que a conversão de depósitos judiciais em renda da União extinguiu o crédito tributário na proporção do valor efetivamente convertido. Sobre a parcela eventualmente não coberta pela conversão, objeto do presente auto, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

3 - DA BASE DE CÁLCULO - Exclusão do ICMS

Consta das razões de decidir pela autoridade de primeira instância que:

“2. Incorreta Apuração das Bases de Cálculo pela Autoridade Fiscal (item II, às folhas 210 a 216)

Alega a contribuinte, no item II, às folhas 210 a 216, a incorreta apuração das bases de cálculo da COFINS, afirmando que nelas estão indevidamente incluídos valores referentes ao ICMS recolhidos por substituição tributária pelo fabricante dos produtos que ela, como distribuidora, apenas revende. Argumenta que os fabricantes de refrigerantes, cerveja e água mineral estão obrigados a recolher, como substitutos tributários, o ICMS relativo às operações seguintes de comercialização, quais sejam as de revenda por parte dos distribuidores e as de venda final ao consumidor pelos varejistas, o que faz com que o total do imposto estadual recolhido deva ser rateado entre estes contribuintes substituídos para fins de inclusão de valores nas bases de cálculo das contribuições sociais. Afirma não ser correta a adição às suas bases de cálculo de todo o valor do ICMS recolhido por substituição pelo fabricante, posto que ela, como simples distribuidora/revendedora, responde por apenas uma das etapas de comercialização posteriores à fabricação.

Quanto a este grupo de alegações, de se dizer, de plano, que impossibilitado está este juízo administrativo de sobre seu mérito se pronunciar. Explica-se.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

Como se viu no relatório desta decisão, depois de apontar as pretensas irregularidades no levantamento das bases de cálculo efetuado pela autoridade fiscal (consubstanciadas nos argumentos descritos no primeiro parágrafo deste item), tratou a contribuinte de juntar aos autos planilhas das quais estaria a explicitar quais seriam os valores corretos (folhas 223 a 284). Tais planilhas, à evidência, traduzem, em valores concretos, o conteúdo das alegações de mérito incluídas na impugnação.

Em face da apresentação destas planilhas e de a contribuinte precisar, por elas, os valores exatos das exclusões que, entende, deveriam ser feitas na apuração das bases de cálculo, tratou esta Delegacia de Julgamento de promover diligências voltadas à abertura da possibilidade de a contribuinte demonstrar a veracidade destes valores, por via da apresentação, à autoridade fiscal, das memórias de cálculo e dos documentos que instrumentaram tal apuração (ver despacho à folha 383). Justificou-se tal medida, o ônus da comprovação da veracidade de seus registros contábeis, bem como de todas as informações incluídas em declarações efetuadas à autoridade fiscal.

Ocorre que, apesar de intimada por três vezes a apresentar as mencionadas memórias de cálculo (termos às folhas 387, 400 e 401), preferiu a contribuinte deixar tais prazos passarem em branco, omitindo-se de prestar os esclarecimentos demandados. Apenas ao final do prazo concedido na terceira intimação é que veio ela aos autos (folha 411), mas tão-somente para fins de reafirmar o pedido de perícia já formulado na peça impugnatória.

Dentro deste quadro, impõe a contribuinte dificuldades intransponíveis à apreciação de suas alegações contra as bases de cálculo apuradas de ofício. Como dos autos se infere, o levantamento das bases de cálculo que deu origem ao lançamento aqui discutido foi efetuado com base em demonstrativo e registros contábeis fornecidos durante a ação fiscal pela própria contribuinte; não obstante isto, vem a mesma contribuinte aos autos, com sua impugnação, afirmando a incorreção das bases de cálculo que ela mesma forneceu, apresentando novos valores em novos demonstrativos, mas sem apresentar elementos de prova que os suportem; intimada a comprovar, em diligências, a veracidade deste novos valores, simplesmente omite-se de responder a três intimações, limitando-se a afirmar pedido de produção de prova pericial já incluído na impugnação. À evidência, ao assim agir, pouco espaço deixa a contribuinte à atuação fiscal. Diante desta conduta, há que se concluir que não há na impugnação elementos suficientes à conformação do litígio quanto aos valores das bases de cálculo levantadas na ação fiscal. É que muito embora tenha produzido alegações de mérito contra o mencionado levantamento, acabou a contribuinte por torná-las irrelevantes, na medida em que não as fez acompanhar de material probatório que servisse para qualificá-las como algo mais que meras alegações. Diz-se isto em face de que, por mais plausível que possa considerar a alegação de mérito trazida (a antes



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

mencionada exclusão de parte do ICMS recolhido por substituição tributária), não trouxe a impugnante memórias de cálculo, documentos fiscais, etc., que permitissem aferir, primeiro, a existência concreta destas operações; segundo, se elas já não estão entre as exclusões efetuadas durante o levantamento efetuado na ação fiscal; e, terceiro, o quantum associado a estas mesmas operações (em verdade, limitou-se a impugnante a trazer, com a impugnação, algumas poucas notas fiscais, às folhas 285 a 380, que, dada a pequena e desordenada amostra por elas propiciada, nenhuma aferição relevante permitem tanto em relação à veracidade dos valores trazidos com a impugnação - e que retificam os dados fornecidos pela própria contribuinte durante a ação fiscal -, quanto em relação à identificação da realidade operacional da empresa).

Como não são as impugnações meios de resolução de consultas, de elucidação em tese de questões jurídico-tributárias, irregular seria a apreciação, por parte deste juízo administrativo, de matérias em relação às quais nenhuma repercussão concreta sobre os valores lançados ficou demonstrada.

Deste modo, tem-se de ter por tacitamente acatadas as bases de cálculo incluídas no auto de infração, posto que restaram impugnadas por argumentos que acabaram caracterizados como meras alegações. Não se discute aqui o fato de que os dados apresentados pela contribuinte na ação fiscal, e que deram margem ao lançamento, poderiam ser, em sede recursal, infirmados por comprovação cabal de que continham erros que os tornassem imprestáveis. Só que tal comprovação, por óbvio, teria de partir da própria contribuinte que ao invés de fazê-lo, no entanto, preferiu utilizar-se da oportunidade da impugnação para insurgir-se, tão-somente, a partir de alegações desvinculadas de material probatório, tratando, além do mais, de simplesmente, ignorar as intimações que lhe foram feitas durante as diligências demandadas (diligências estas, aliás, que caracterizaram-se mais como medidas saneadoras, dado o fato de que, na letra da lei - que prevê a preclusão do direito de apresentar provas depois do prazo recursal -, as provas referentes às alegações já deveriam ter acompanhado a peça impugnatória).

Ora, utilizados que foram, apenas, os dados apresentados pela própria contribuinte, que os forneceu com a expressa declaração de que eram expressão da verdade (ver declaração constante dos demonstrativos às folhas 14 e 15), bastaria a ela a simples apresentação dos documentos e/ou quaisquer outros meios de prova que atentassem alguma imprecisão nos dados fornecidos, para que o lançamento fosse devidamente revisto nesta instância. O que não se pode admitir é que a contribuinte, a cada etapa do processo administrativo, apresente novos valores para as bases de cálculo, e que se sinta com direito de fazê-lo sem se julgar obrigada a precisar os meios



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

e os elementos de que se serviu para determiná-los de forma tão precisa; tal conduta, de feições marcadamente protelatórias, evidencia uma postura pouco comprometida com o fornecimento de informações claras, objetivas, pouco concludentes, à autoridade fiscal.

De tal sorte, ao limitar-se a contribuinte a simplesmente indicar um novo valor global para as exclusões que deveriam ser feitas, sem demonstrar seus cálculos e sem disponibilizar os documentos que as consubstanciam - apesar das reiteradas oportunidades ofertadas tanto durante a ação fiscal quanto no curso do processamento da impugnação dirigida contra a autuação -, nenhuma alternativa deixa a este juízo que não seja a de validar o procedimento de ofício efetivado.

Tal manifestação fica ainda mais justificada quando se tem em conta, ainda, que as circunstâncias concretas encontradas no processo não autorizam o surgimento de dúvidas quanto à correção do levantamento efetuado pela autoridade fiscal. É que como se pode inferir da confrontação entre resultados da auditoria fiscal e os valores trazidos pela contribuinte na impugnação, no universo dos períodos-base lançados só houve divergências, de muito pequena monta, em relação a apenas alguns meses-calendário: janeiro, fevereiro e março de 1993 e abril a dezembro de 1997, como se pode ver às folhas 135, 151, 152, 162, 163, 223 a 231 e 282 a 284. Em outras palavras, razão não há para, diante da acima citada omissão da contribuinte e da pequena significância das divergências entre os dados coletados na ação fiscal e os trazidas com a impugnação, opor qualquer mácula ao levantamento fiscal contestado."

No mérito, penso que a questão deva ser resolvida por outra frente. Ainda que a contribuinte tivesse apresentado planilhas, cálculos detalhados e demais documentos pertinentes, no momento oportuno, em respeito ao princípio da preclusão⁵, quando solicitado por várias vezes, ainda assim, na análise do direito material, outra sorte não teria a recorrente. Explico.

A matéria em si, conforme relatado, consiste em avaliar a diferença de crédito tributário excluído da base de cálculo da COFINS, pertinente à parcela do ICMS devida pelos "clientes da recorrente" - comerciantes varejistas - (imposto que foi recolhido pelo fabricante da cerveja e engarrafador da água mineral - substituto tributário). Entende a recorrente que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo da contribuição por ela devido.

Alega a recorrente que se dedicava unicamente à distribuição de refrigerantes, águas minerais e cervejas, adquiridos de outros fabricantes, empresas coligadas ou não, sendo que os referidos produtos estão sujeitos à substituição tributária do ICMS. Que referida substituição implica em que o fabricante retém e recolhe o ICMS devido pelos demais agentes

⁵ O processo administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais pré-estabelecidos, conforme se depreende do exame do seu artigo 16.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

participantes do ciclo de produção e comercialização da mercadoria: o distribuidor e o ponto de venda. Assim, os fabricantes de cerveja e refrigerantes e o engarrafador de água mineral agregavam ao seu preço, cobrado da recorrente, o ICMS que seria devido pela própria recorrente (distribuidor) e pelo ponto de venda. Que a parcela do ICMS/substituto referente à operação subsequente à da recorrente, praticada pelo comerciante varejista que lhe adquire refrigerante/cerveja/água mineral, não constitui receita da recorrente, que é mera repassadora do custo.

A substituição tributária tem-se revelado como um instituto jurídico atinente à simplificação e eficácia da arrecadação tributária. Consideradas as cadeias produtivas e de consumo que permitem a identificação dos agentes intervenientes em todo o itinerário do produto até o consumidor final, o legislador avaliou por bem restringir a participação desses agentes no processo de realização da arrecadação tributária, elegendo quais deles atuariam nessa cadeia como substitutos legais tributários. Subtraiu aos demais inclusive a obrigatoriedade, no que pertine a esses produtos, da apuração em escrita fiscal do débito e crédito do tributo, com vistas ao atendimento do princípio da não-cumulatividade e conseqüente incidência tributária sobre o valor agregado ao preço final de venda ao consumidor. Isso porque, consoante presunção legal, considera-se recolhido todo o tributo devido pelo produto até sua venda ao consumidor final, determinando-se, para tanto, um valor de pauta como base de cálculo da incidência que, no caso em análise, refere-se ao ICMS.

Assim, se o valor de pauta do ICMS é estabelecido para o fabricante, como substituto legal tributário, desobrigando todo os demais agentes intervenientes na cadeia de oferta do produto a consumo da condição de contribuinte do ICMS, não há que falar em transferência da responsabilidade por esse imposto por ausência de previsão legal.

Equivocado está em se pensar que, por estar inserido no valor da pauta estabelecido pelo Estado o ICMS devido pelo comerciante varejista, não cabe incidência da COFINS na apuração da distribuidora. A substituição tributária é terminativa no responsável tributário legalmente eleito, não se aplicando aos demais qualquer coação legal de o apurar e recolher. Mesmo porque, o sujeito passivo de qualquer obrigação, mormente no direito tributário, não pode ser eleito por presunção, sendo incabível ao contribuinte ou substituto legal utilizá-la com vistas à transferência da obrigação, eximindo-se do recolhimento do tributo devido.

A lei refere-se expressamente à exclusão da base de cálculo do ICMS pago na condição de substituto legal tributário. Engana-se a recorrente quando interpreta estar também na condição de substituto tributário do comerciante varejista. Essa compreensão extensiva não tem suporte na norma. A relação jurídica tributária se instala somente com o substituto legal tributário, que no presente caso é o fabricante da cerveja. Não comportando o estabelecimento de relação obrigacional entre o substituído (distribuidor) e o Estado, por corolário, não se instala a condição de substituto legal do distribuidor em relação ao comerciante varejista, visto que todo o ICMS devido pelo produto foi apurado e recolhido em etapa anterior, não gerando, para o distribuidor, vínculo com aquela obrigação tributária. O *quantum* de ICMS pago pela distribuidora ao fabricante provém do valor de pauta estabelecido em ato normativo somente



Processo nº : 10983.005457/98-16

Recurso nº : 119.126

Acórdão nº : 203-08.552

para aquela operação, não estipulando qualquer fracionamento do valor para distribuí-lo entre os demais agentes intervenientes nas sucessivas comercializações do produto.

Pelo regime de substituição tributária, o fabricante das mercadorias (contribuinte substituto) fica responsável pelo recolhimento do ICMS que será devido nas etapas seguintes da comercialização, até o consumidor final, pelos revendedores dos bens (contribuintes substituídos). Assim, ao realizar a venda das mercadorias, o fabricante torna-se devedor do ICMS incidente sobre o seu preço de venda, e também do ICMS calculado sobre a diferença entre esse preço e o máximo ou único a ser praticado na revenda das mercadorias a consumidor final. Esse preço de venda é estabelecido pela própria legislação do ICMS (preço preestabelecido - pauta), ou é calculado pelo fabricante de acordo com determinadas regras dispostas pela legislação. O atacadista ou distribuidor (caso da recorrente), assim como o varejista de mercadorias submetidas a esse regime de tributação, ficam dispensados do recolhimento do imposto por ocasião da revenda das mercadorias. Portanto, não há que se falar mais em ICMS devido pelo atacadista e/ou varejista, tampouco em débito e crédito do imposto, pois os valores devidos de ICMS até a revenda ao consumidor final já foram recolhidos pelo fabricante das mercadorias.

Por outro lado, inexistente previsão legal para excluir da base de cálculo da COFINS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista. Dessa forma, considerando que o ICMS devido nas várias etapas de comercialização deve ser recolhido pelo fabricante, na condição de substituto tributário, quando o distribuidor efetuar a venda da mercadoria ao comerciante varejista, nenhum valor a título de ICMS será devido ou por ele recolhido.

No que diz respeito a base de cálculo da COFINS, há de ser observado que, pela legislação vigente, é a receita e/ou faturamento da empresa e que o ICMS, estando embutido no preço, faz parte desse faturamento, integrando a base de cálculo da contribuição. Sendo assim, todo o valor cobrado do varejista (cliente) nesta etapa da comercialização compõe a base de cálculo da contribuição.

Todo o ICMS devido nas várias etapas de comercialização já foi recolhido pelo fabricante, na condição de substituto tributário. Quando o distribuidor efetuar a venda da mercadoria ao comerciante varejista, nenhum valor a título de ICMS será devido ou por ele recolhido.

Entende a recorrente que o Parecer Normativo nº 77/1986 permitiria a exclusão da base de cálculo da parcela devida pelos seus clientes. Vejamos o que dizia tal parecer ao referir-se ao regime de substituição:

"(...)

6.2 - 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.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

7 - Os atacadistas ou comerciante 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 contribuições do PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído." (grifei)

Da leitura da parte relativa à substituição tributária constante do referido parecer extrai-se que a determinação sempre foi a de que o contribuinte substituto poderia excluir de sua base de cálculo o ICM (hoje ICMS) recolhido por responsabilidade legal (substituição tributária). **Jamais foram permitidas exclusões do ICMS da base de cálculo do intermediário da cadeia de substituição.**

O único contribuinte que sempre possuiu a prerrogativa de excluir da base de cálculo o ICMS devido nas demais etapas de comercialização é o substituto tributário. A figura do substituto tributário pressupõe o recolhimento da contribuição devida nas etapas posteriores da comercialização, e ainda que a lei determine essa responsabilidade tributária a um dos componentes da cadeia. Nenhum desses requisitos é preenchido pela recorrente relativamente às vendas de cerveja e água mineral. Portanto, não havendo previsão legal para tal exclusão e, ao contrário do entendimento da autuada, não existindo qualquer determinação no dito parecer normativo que permitisse essa exclusão, é devida a COFINS sobre a totalidade do faturamento proveniente da venda de mercadorias, onde a autuada é intermediária da cadeia de substituição tributária.

4 - DO PEDIDO DE PERÍCIA

Tanto a recorrente como o agente fiscal concordaram com o fato de que o crédito tributário originou-se de diferenças relativas à parcela recolhida a título de substituição tributária pelo fabricante das mercadorias e devida pelos clientes da recorrente, não havendo dúvidas quanto ao montante dos valores lançados. A discussão restringe-se à possibilidade ou não dessa exclusão.

A prova pericial deve ser produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, que pode ter a necessidade, em face da presença de questões de difícil deslinde, de municiar-se de mais elementos de prova. No caso, não se discute quanto ao conteúdo da materialidade dos fatos alegados pela contribuinte, e sim, repita-se, quanto ao direito ou não da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.



Processo nº : 10983.005457/98-16
Recurso nº : 119.126
Acórdão nº : 203-08.552

Uma vez admitido, não possuir direito à exclusão do ICMS, entendimento externado no item anterior, prejudicada fica qualquer solicitação de produção de prova.

5 - DA MULTA DE OFÍCIO

Sobre os créditos tributários remanescentes, objeto do presente auto de infração, não cobertos, portanto, tanto por depósitos judiciais quanto por recolhimentos ou conversões de depósitos já efetuados, apurados em lançamento efetuado pela autoridade fiscal, aplicam-se as multas de ofício previstas na legislação tributária.

CONCLUSÃO

Dessa forma, diante de tudo o mais anteriormente exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ