



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicação no Diário Oficial da União
de 26 / 03 / 2004
Rubrica:

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

Recorrente : DPN – DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS NORDESTINOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife - PE

NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE - Não se configura em cerceamento do direito de defesa a negativa de realização de perícia fundamentada pela autoridade julgadora.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Não compete à autoridade administrativa o juízo sobre constitucionalidade de norma tributária, prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, por força de dispositivo constitucional.
Preliminares rejeitadas.

COFINS – BASE DE CÁLCULO - Inexiste 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.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
DPN – DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS NORDESTINOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade por cerceamento do direito de defesa e de inconstitucionalidade; e II) por maioria de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Mauro Wasilewski. Os Conselheiros Valmar Fonsêca de Menezes e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva declararam-se impedidos de votar. Fez sustentação oral, pela recorrente, a Drª Silvana Rescigno Guerra Barretto.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente

Luciana Pato Peçanha Martins
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antônio Augusto Borges Torres e Maria Teresa Martínez López.
Eaal/cf



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

Recorrente : DPN – DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS NORDESTINOS LTDA.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Recife – PE:

“Contra a empresa acima qualificada foi lavrado o Auto de Infração para cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, à fl. 04, em virtude da ausência do seu recolhimento, nos períodos e valores no mesmo elencados.

A infração acima está explicitada no próprio auto de infração referido, na descrição dos fatos e enquadramento legal, às fls. 05/06.

O Crédito Tributário, formalizado no sobredito auto, é composto das seguintes parcelas:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO	VALOR (EM REAIS)
CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS	1.122.935,93
JUROS DE MORA (calculados até 31/08/2001)	531.639,87
MULTA PROPORCIONAL (passível de redução)	842.201,75
TOTAL DO CRÉDITO APURADO	2.496.777,55

Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação, à fl. 297, nos termos a seguir expostos:

a) a autoridade atuante supõe que a impugnante teria recolhido a menor a COFINS com base nas informações do seu balancete, em face das deduções da base de cálculo referentes ao ICMS, bem como no tocante à exclusão de receitas financeiras, a partir da Lei 9718/98;

b) a impugnante é pessoa jurídica devidamente constituída que atua no ramo de comércio por atacada de bebidas, sendo obrigada a recolher a COFINS, e que sempre diligenciou no sentido de bem cumprir as suas obrigações perante o poder público, notadamente as de natureza tributárias, tendo sido surpreendida pelo auto de infração lavrado;

c) conforme se depreende do auto lavrado, a atuação originou-se de análise perfunctória do Livro razão, dos Balancetes e das DCTF apresentadas, desconsiderando as peculiaridades aplicáveis que permitem a dedução de



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

parcelas da base de cálculo da contribuição, notadamente as referentes ao ICMS substituto, conforme a descrição dos fatos;

d) discorre sobre a sistemática da substituição tributária para o caso da comercialização de bebidas, afirmando que os reflexos da obediência à Legislação Estadual do ICMS não podem prejudicar a impugnante, porquanto a Legislação da COFINS permite a dedução do ICMS pelo substituto tributário, justamente da forma como procedeu;

e) a sistemática prevista na legislação estadual impede a impugnante de destacar nas notas fiscais emitidas o valor do ICMS substituto, ficando a impugnante impossibilitada de separar o ICMS substituto para fins de dedução da base de cálculo da COFINS e do PIS;

f) é indiscutível o equívoco cometido pelo autuante que, ao invés de buscar a verdade material, preferiu simplesmente autuar, ainda asseverando, na descrição dos fatos, que a fiscalização não se aprofundou na pesquisa à procura de mais elementos;

g) não pode a autoridade fazendária furtar-se da análise de documentos fiscais para impor autuação descabida, como é o caso; para ser mensurado e averiguado o valor do ICMS dedutível da base de cálculo da COFINS e do PIS, deveriam ser levantadas as notas fiscais da impugnante, pois somente a partir da análise individualizada é que seria possível tal constatação;

h) em obediência ao Princípio da Verdade Material, resta clara a necessidade de que sejam realmente analisados os documentos fiscais da impugnante, bem como apurada a base de cálculo da contribuição, com as deduções legais, para que seja verificada a existência de qualquer crédito tributário em favor da União Federal;

i) as deduções supra mencionadas estão previstas no Regulamento do Imposto de Renda, nos seus artigos 224 e 279, que transcreve, assim como na Lei 9.718/98;

j) cita jurisprudência administrativa e judicial sobre o assunto;

k) houve afronta ao Princípio da Legalidade, pelo exposto, devendo o presente auto de infração ser cancelado;

l) a impugnante não pode ser penalizada pelo cumprimento da Legislação Estadual;

m) o Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, no seu artigo 42, parágrafo 9º, veda, expressamente, o destaque do ICMS referente à operação



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

no caso da substituição tributária, o que impediu a sua separação pela impugnante;

n) não se pode impedir que a impugnante abata da base de cálculo da contribuição o valor do ICMS, em face da substituição tributária, sob pena de extrapolar o conceito de faturamento previsto no artigo 195 da Carta Magna Federal;

o) não se pretende excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição, mas tão somente o ICMS substituto;

p) a ausência de compatibilidade entre as legislações federal e estadual não pode ser utilizada com o fito de prejudicar a contribuinte, como ocorre *in casu*;

q) a exigência em tela está ferindo o Princípio da Isonomia Tributária, porquanto os demais distribuidores de bebidas abatem da base de cálculo do PIS e da COFINS as parcelas mencionadas, não podendo a impugnante ser a única a não proceder de tal forma;

r) prosseguir com a exigência em tela seria tratar de forma diferenciada contribuintes em situação semelhante, pois a sistemática do ICMS no Estado da Paraíba, apesar de não ter tal pretensão, está prejudicando a apuração da base de cálculo da contribuição em tela, conforme exposto;

s) com relação à inclusão de receitas financeiras na base de cálculo da contribuição, aduz que:

as alterações previstas na Lei 9.718/98 mostram-se ilegais e descabidas, tecendo comentários sobre a Constituição Federal, a Lei Complementar 70/91 e o Código Tributário Nacional, com citações de doutrina e Jurisprudência, para concluir que a referida é inconstitucional desde o seu nascimento, denotando-se o absurdo de inclusão de outras receitas, não caracterizadas como faturamento, na base de cálculo da COFINS.

Ao final, citando o Decreto 70.235/72, requer perícia, apresentando quesitos que versam sobre a questão da substituição tributária, e protestando pela apresentação de outros que julgar pertinentes, indicando o seu perito, para, ao final, pleitear que o Auto de Infração seja julgado insubsistente, protestando por todos os meios de prova em Direito permitidos, disponibilizando todos os documentos fiscais necessários ao deslinde da questão.”

Pelo Acórdão de fls. 373/385 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Recife - PE julgou o lançamento procedente:

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



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2000

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese negar-lhe execução.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROVAS.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA. DILIGÊNCIAS.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

Lançamento Procedente".

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 394/427), reiterando os argumentos trazidos na peça impugnatória. Aduz, ainda, cerceamento do direito de defesa, por não ter a decisão recorrida deferido o pedido de perícia formulado. Entende absurdo o procedimento dos julgadores administrativos que deixam de apreciar a constitucionalidade das normas.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de comprovante de arrolamento de bens (fls. 526/554).

É o relatório.



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

O recurso cumpre as formalidades legais necessárias para o seu conhecimento.

A pedra angular deste dissídio cinge-se basicamente à controvérsia sobre a exclusão ou não de parte do valor do ICMS recolhido, no regime de substituição tributária, pelas indústrias das bebidas distribuídas pela reclamante.

Antes, porém, de adentrar-se no mérito da questão trazida a debate, faz-se necessário enfrentar a preliminar de nulidade da decisão *a quo* por haver sido esta prolatada, no entender da reclamante, em flagrante ofensa ao seu direito de defesa, “(...) *porquanto não levou em consideração os argumentos invocados pela ora Recorrente, bem como os requerimentos de produção de provas promovidos na peça apresentada.*”

Compulsando os autos, verifica-se que, de fato, na peça impugnatória dirigida à Delegacia de Julgamento a contribuinte requereu a realização de perícia contábil, indicando para tanto um perito e os quesitos a serem respondidos. Vide fls. 319/321.

A realização de perícia, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/1993, será determinada, de ofício ou a requerimento da parte, a juízo da autoridade julgadora, que formará livremente sua convicção acerca da imprescindibilidade da perícia. Na apreciação do pedido, o julgador, embora tenha a prerrogativa de formar livremente sua convicção, está obrigado a fundamentar sua decisão, sob pena de nulidade desta. A não fundamentação vicia duplamente o resultado do julgamento: a uma porque faz parte da essência dos atos administrativos a motivação; a duas porque cerceia o direito de defesa do sujeito passivo à medida que ele não tem como combater os motivos ensejadores do indeferimento de sua pretensão, já que estes não são conhecidos.

A situação dos autos ora em foco não se configura em cerceamento do direito de defesa, posto que, conforme transcreveu a reclamante em seu recurso, a autoridade julgadora fundamentou a negativa de realização de perícia. Concluindo, afirma a decisão *a quo*:

“Depreende-se, pela inteligência deste dispositivo, que a autoridade julgadora é livre para determinação de diligências ou perícias a serem realizadas. Restaria, pois, averiguar se, a critério da autoridade julgadora, se há que se realizar tal procedimento.

Neste ponto, então, verificamos ser desnecessária a realização de perícia por não restar dúvidas acerca dos elementos presentes no presente processo, por restar plenamente esclarecida a questão referente ao ICMS substituto.”

Portanto, fundamentada a negativa de perícia, independentemente de se concordar ou não com ela, afastado está o argumento de cerceamento do direito de defesa.

Também preliminarmente cumpre enfrentar a questão levantada quanto à discussão na esfera administrativa sobre inconstitucionalidade das normas tributárias.



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

A Contribuição em apreço foi exigida nos exatos termos da Lei Complementar nº 70/1991 e da Lei nº 9.718/1998, as quais integram o ordenamento jurídico pátrio, tendo, portanto vigência e eficácia plena enquanto não declaradas inconstitucionais pelo poder competente. *In casu*, o Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, ou os demais órgãos judicantes do Poder Judiciário, em controle difuso. Neste caso, para ter efeito *erga omnes*, necessita de resolução do Senado Federal suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional por decisão definitiva da Excelsa Corte. Assim, o contencioso administrativo não é o foro próprio e adequado para discussão dessa natureza.

Nesse sentido é a jurisprudência torrencial deste Colegiado e, também, da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Daí seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema.

O mérito da questão consiste na exclusão da base de cálculo da Cofins do valor pertinente à parcela do ICMS devida pelos comerciantes varejistas – compradores da recorrente – que corresponde ao imposto que foi recolhido pelo fabricante de bebidas, na condição de substituto tributário. Entende a recorrente que esse ICMS não poderia integrar a base de cálculo da contribuição por ela devida.

Matéria idêntica foi objeto do Recurso nº 118.482, que teve como Relatora a Conselheira Maria Teresa Martínez López, que muito bem discorreu sobre a situação fática decorrente da condição de substituto tributário do ICMS e sua implicação na base de cálculo da contribuição, no caso, para o PIS, cujo excerto passo a transcrever:

"Inexiste previsão legal para excluir da base de cálculo do PIS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.

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 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. Portanto, não deve integrar a base de cálculo da contribuição.

A priori, necessário se faz tecer algumas considerações a respeito da figura da substituição tributária. Nesse regime, o fabricante das mercadorias (contribuinte substituído) fica responsável pelo recolhimento do



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

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 por meio de 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.

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.

Por outro lado, deve ser observado que a base de cálculo do PIS é o 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.

Verifica-se, na análise das Leis nºs 9.715/1998 e 9.718/1998, que, ao efetuarem algumas alterações na legislação pertinente à matéria, incluíram nas hipóteses de exclusão da base de cálculo da contribuição o ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário. Assim, juntamente com o IPI devido, as vendas canceladas e os descontos incondicionais, o ICMS devido pelo fabricante na condição de substituto tributário, por determinação legal, poderá ser excluído do montante tributável da contribuição. As hipóteses de exclusão da base de cálculo da exação estão ali enumeradas de forma restritiva, sendo que o legislador não contemplou o intermediário da cadeia de substituição, caso da recorrente, nessas hipóteses de exclusão.

Entende a recorrente que, antes da vigência da Lei nº 9.718/1998, o Parecer Normativo nº 77/1986 permitiria a exclusão da base de cálculo da parcela devida pelos seus clientes. Para tanto, oportuno verificar o que dizia o discriminado parecer ao referir-se ao regime de substituição:

"(...)



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

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.

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 devido o PIS sobre a totalidade do faturamento proveniente da venda de mercadorias, onde a autuada é intermediária da cadeia de substituição tributária."

A legislação estadual, transcrita pela recorrente, impede o destaque da nota fiscal exatamente porque o substituto tributário de direito é o fabricante das bebidas distribuídas pela autuada. Eventuais repercussões financeiras da substituição tributária para o intermediário da cadeia produtiva não modificam a determinação legal de quem são o substituto e os substituídos tributários.

No caso presente, o ICMS retido pelo substituto e cobrado do substituído é não recuperável para este e, por conseguinte, será escriturado contabilmente como custo da



Processo nº : 11618.003229/2001-53
Recurso nº : 121.672
Acórdão nº : 203-09.009

mercadoria e como tal integrará o preço desta. Assim, não há qualquer motivo para se proceder à exclusão pretendida pela reclamante.

Por outro lado, como é de todos sabido, esse imposto estadual, por sua característica de repercutir a exação para terceiros que não o contribuinte de direito, é classificado pela doutrina no rol dos tributos indiretos. Não procede sequer a alegação da reclamante de haver suportado o ônus do tributo, pois, como já dizia Montesquieu¹, este tributo é cobrado daquele que sequer percebe que está pagando, o consumidor final.

Assim, descabida a alegação de que a recorrente, na qualidade de distribuidora de bebidas adquiridas dos fabricantes, estaria inserida na cadeia tributária do ICMS como substituto tributário, sendo-lhe permitida a exclusão desse tributo devido como contribuinte substituto da base de cálculo da Cofins.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 01 de julho de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

¹ “Os direitos sobre as mercadorias são os que os povos menos sentem, porque não se lhes faz uma arrecadação formal. Podem eles ser tão sabiamente manipulados, que o povo quase ignorará que os paga. Por isso, é muito importante que quem vende a mercadoria seja quem pague o direito. Ele saberá muito bem que não é ele quem paga e o comprador, que é quem efetivamente paga, o confunde com o preço.” MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat. *Do Espírito das Leis*. Coleção Os Pensadores. São Paulo: Abril S.A. Cultural e Industrial, 1973. p. 199.