



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 23 / 07 / 2004  
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF  
FL

Processo nº : 11618.003232/2001-77  
Recurso nº : 121.671  
Acórdão nº : 202-14.950

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

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DE ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA** – Não fica caracterizado o cerceamento ao direito de defesa quando o sujeito passivo alega fatos modificadores do lançamento e não os comprova, mesmo depois de intimado reiteradas vezes a fazê-lo.

**EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO - ICMS COMO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO** - Descabida a alegação de que a recorrente, na qualidade de distribuidora de cerveja, refrigerante e água mineral, adquirida dos fabricantes e engarrafadores, estaria inserida na cadeia tributária do ICMS como substituto tributário. Assim, não lhe é permitida a exclusão do ICMS devido pelo contribuinte-substituto da base de cálculo da contribuição para o PIS.

**PEDIDO DE PERÍCIA** – A prova pericial deve ser produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, face à presença de questões de difícil deslinde. No caso, a perícia seria inócua, vez que, não estando a recorrente na condição de substituto tributário do ICMS, nenhum resultado prático dela adviria.

**Recurso ao qual se nega provimento.**

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares de nulidade; e II) no mérito, em negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

*[Assinatura]*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*[Assinatura]*  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Adriene Maria de Miranda (Suplente).

Ausente, justificadamente, o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/eaal/opr



Processo nº : 11618.003232/2001-77  
Recurso nº : 121.671  
Acórdão nº : 202-14.950

Recorrente : **DPN – DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS NORDESTINOS LTDA.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, que passamos a transcrever:

*“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:*

<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>VALOR (EM REAIS)</b>
CONTRIBUIÇÃO PARA A COFINS	57.610,56
JUROS DE MORA (calculados até 31/08/2001)	43.008,61
MULTA PROPORCIONAL (passível de redução)	43.207,79
<b>TOTAL DO CRÉDITO APURADO</b>	<b>143.826,96</b>

*Devidamente intimada, a interessada apresentou impugnação, à fl. 179, nos termos a seguir expostos:*

- a) *a autoridade autuante 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 autuação originou-se de análise perfunctória do Livro razão, dos Balancetes e das DCTF apresentadas, desconsiderando as peculiaridades aplicáveis que permitem a dedução de parcelas da base de cálculo da contribuição, notadamente as referentes ao ICMS substituto, conforme a descrição dos fatos;*



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

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

J M



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

- 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;*

*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."*

A 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife – PE manifestou-se pela procedência do lançamento arrimando-se nas seguintes considerações:

- 1) a defesa da impugnante circunscreve-se a duas vertentes: a sistemática da substituição tributária, que, no seu entender, não foi observada pela fiscalização, o que torna insubsistente o auto de infração, pelo que requereu perícia para elucidação da questão, e a inclusão na base de cálculo da contribuição de outras receitas além do faturamento, por força da Lei nº 9.718, de 1998, que alega ser inconstitucional, por ofensa a princípios veiculados pela CF/1988;
- 2) embora tenham pertinência as considerações acerca da exclusão do ICMS substituto, para tanto, a premissa é que se tenha por constatada a alegada retenção do ICMS devido pelo contribuinte-substituído, sendo que, na



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

espécie, a própria atuada afirma que não destacou nas notas fiscais o ICMS substituto, o que demonstra a desnecessidade de que seja empreendida uma análise individual das notas fiscais para comprovar a retenção argumentada;

- 3) outrossim, a defesa não trouxe aos autos qualquer comprovação efetiva de que tenha retido o ICMS dos seus clientes varejistas, o que não caracteriza que estaria assumindo a condição de contribuinte-substituto, como também não aduziu aos autos nenhum dos seus livros fiscais ou contábeis que comprovassem tal situação, sendo que nos balancetes apresentados à fiscalização, não foi escriturada qualquer parcela de ICMS substituto;
- 4) analisando-se os documentos apresentados, verifica-se que das notas fiscais emitidas pela fabricante das bebidas distribuídas pela atuada consta o destaque do ICMS substituto, enquanto nas notas fiscais da peticionante tal não ocorre, o que evidencia que a fabricante de bebidas teria o direito de abater da base de cálculo da contribuição aqueles valores destacados, por restar provado que tais valores foram efetivamente retidos, o que não ocorre com a atuada;
- 5) a alusão feita ao Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba não traz efeitos sobre a lide, vez que o parágrafo 9º do artigo 41 daquele diploma legal, ao vedar o destaque do ICMS, refere-se às saídas subseqüentes àquela em que houve a retenção do imposto, ou seja, nas saídas promovidas pelo contribuinte substituído, e, se a defesa alega que é contribuinte substituto, não se lhe aplica;
- 6) por outro lado, ainda que a norma do parágrafo 9º do artigo 41 do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba atribuísse ao sujeito passivo a condição de substituto tributário de outrem, seria necessário, para efeito da exclusão pleiteada, que a retenção de tributos de terceiros houvesse ocorrido, sendo que, pelo próprio relato da defesa, ao afirmar que não destacou tal tributo nas suas notas fiscais de venda, implica que não foi cobrada dos seus clientes tal parcela;
- 7) tece extensas considerações no sentido de que as averiguações realizadas no curso do trabalho fiscal se deram dentro das normas delimitadoras de tal função, sendo que o lançamento foi efetuado na devida forma da lei, indicando a sua base legal, a apuração da base tributável, a contribuição devida, além da descrição dos fatos, sendo que todo o trabalho de auditoria foi efetuado com base nos documentos escriturados pelo próprio sujeito passivo;
- 8) a atuada, ao trazer à baila a afirmação de que a fiscalização não teria se aprofundado nas averiguações, apenas faz jogo de palavras tentando confundir o real entendimento do relatório fiscal, pois, na verdade, os



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

autuantes apenas ressaltam que a verificação acerca da regularidade do recolhimento de outros tributos não foi abrangida pelo procedimento, mas tão-somente as verificações referentes à contribuição para o PIS e à COFINS, para as quais os elementos pesquisados, fornecidos pelo próprio sujeito passivo, foram suficientes para apuração do *quantum* devido;

- 9) quanto à alusão de que foram feridos princípios constitucionais, afirma que a CF/1988, em seu artigo 102, *a*, estabelece que compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, cabendo-lhe processar e julgar, originariamente, a ação direta de inconstitucionalidade de lei e ato normativo federal ou estadual, além de que o artigo 2º da Carta Magna estabelece o princípio da separação e independência dos Poderes, sendo, portanto, vedado ao Poder Executivo avocar para si o julgamento de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, como é a de decidir acerca de inconstitucionalidade de norma legal;
- 10) com relação à postulação para apresentar posteriormente as provas e ao requerimento de perícia, se entende a defesa que a verdade material não está contida nos documentos contábeis que forneceu à fiscalização, deveria trazer ao processo elementos probantes do contrário, observando as determinações do Decreto nº 70.235, de 1972, quanto ao momento para sua apresentação, com base em que a manifestação de primeira instância deverá considerar as provas apresentadas com a impugnação;
- 11) quanto ao pedido de perícia, atenta para o fato de que à apresentação posterior de quesitos, como requer a defesa, aplicam-se os dispositivos legais pertinentes à apresentação de provas e razões de discordância, ademais, pela inteligência do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a autoridade julgadora é livre para a determinação de diligências ou perícias, verificado ser desnecessária a realização de perícia, por não restar dúvida acerca dos elementos constantes do processo, e estar plenamente esclarecida a questão referente ao ICMS substituto.

Irresignada com o acórdão de primeira instância, a autuada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, para o que ofereceu bens do seu Ativo Permanente em arrolamento, conforme disposto no artigo 64 da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, na alínea *b*, § 3º, do artigo 4º da IN SRF nº 143, de 04/12/1998, e no subitem 3.3 da NE COFIS/COSAR nº 001/1999.

Na peça recursal apresentada, a autuada aduz os seguintes argumentos de defesa:

- 1) em preliminar, a nulidade do acórdão recorrido, por não ter levado em consideração os argumentos invocados pela defesa, bem como os requerimentos de produção de provas promovidos na peça impugnatória, pois se tinha dúvida a autoridade acerca da qualidade da recorrente, qual



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

seja, a de contribuinte-substituto, tinha a obrigação de realizar quantas diligências fossem necessárias para que não restassem mais dúvidas sobre essa condição, o que não foi feito, pois, em que pese ter a recorrente demonstrado a necessidade de dilação probatória, furtou-se a autoridade julgadora da análise deste pedido;

- 2) pelo entendimento da autoridade julgadora, teria a recorrente o dever de, ao requerer a realização de perícia, apresentar previamente os quesitos, o que não teria sido cumprido; entretanto, no item 52 da peça impugnatória, estão relacionadas várias perguntas que, se respondidas, esclareceriam as dúvidas da autoridade julgadora quanto à condição de contribuinte-substituto, restando que a recorrente cumpriu fielmente as exigências do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, quanto aos quesitos e perito, o que demonstra evidente o equívoco cometido pela autoridade julgadora, que utilizou como fundamento premissa equivocada, qual seja, a ausência de quesitos previamente elaborados;
- 3) a autoridade desconsiderou os dispositivos do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, que constituem prova irrefutável da sua qualidade de substituto tributário;
- 4) a não apreciação das provas apresentadas, bem como a negativa em realizar a perícia requestada estritamente nos termos da legislação vigente, ensejou afronta direta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, indiscutivelmente aplicáveis no âmbito do processo administrativo;
- 5) no mérito, repisa as argumentações expendidas na impugnação quanto à sua condição de substituto tributário do ICMS, o que levaria à exclusão da parcela referente àquele tributo da base de cálculo da contribuição exacionada;
- 6) na conclusão, requer seja o lançamento tributário julgado totalmente improcedente, cancelando-se a exigência fiscal formalizada, pelas razões de mérito apresentadas, ou, caso entenda insuficientes os argumentos para comprovar a sua qualidade de substituta tributária do ICMS, seja anulado o acórdão de primeira instância, a fim de ver promovida a perícia ora requestada.

Às fls. 302/303, a recorrente vem aos autos para anexar cópias de declarações do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas referentes aos anos-calendários de 1996, 1997 e 1998.

É o relatório.



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

**VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA**

O recurso atende aos requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, deve ser enfrentada a alegativa de cerceamento de direito de defesa, trazida pela recorrente, quando afirma que o julgador de primeira instância não teria apreciado todas as provas apresentadas, desconsiderando os dispositivos do Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba.

Não vislumbramos o alegado vício, vez que o voto exarado na instância *a quo* reporta-se a todos os argumentos de defesa suscitados pela autuada, e, no tocante à questão relativa ao Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, assim trata:

*“A alusão feita pela defesa ao Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, cuja cópia consta da fl. 197 (parágrafo 9º do artigo 41 daquele diploma legal) não traz efeitos sobre a lide estabelecida. Na verdade, tal parágrafo, ao vedar o destaque do ICMS, se refere às saídas subseqüentes àquela em que houve a retenção do imposto, ou seja, nas saídas promovidas pelo contribuinte substituído. Ora, se a defesa alega que é contribuinte substituído, lógica e conseqüentemente, tal dispositivo não se lhe aplica, constatação óbvia e elementarmente a que se chega. Por outro lado, ainda que aquelas normas atribuíssem ao sujeito passivo a condição de substituído tributário de outrem, seria necessário, para efeito da exclusão pleiteada, que a retenção de tributos de terceiros houvesse ocorrido, o que, pelo próprio relato da impugnante, ao afirmar que não destacou tal tributo nas suas notas fiscais de venda, implica em que não foi cobrado dos seus clientes tal parcela.”*

Assim, demarcado está que no julgamento de primeira instância houve a manifestação expressa acerca da matéria de defesa aduzida pela autuada, o que contradiz os argumentos de lhe ter sido cerceada a defesa.

A recorrente alega ainda a nulidade do acórdão exarado pela DRJ/Recife – PE por não ter acatado o seu pedido de perícia.

Neste ponto, impende merecer que seja demarcado que o julgador administrativo não está obrigado à determinação de produção de provas outras além daquelas já constantes do processo, pois se os elementos existentes nos autos forem suficientes para a gênese do seu juízo, torna-se despicienda a produção de outras provas.

Embora a recorrente alegue que tenha formulado o pedido de perícia em conformidade com as exigências legais, tal fato não é ensejador da obrigação de a autoridade julgadora determinar a perícia requerida. Sendo que o artigo 28 do Decreto nº 70.235, de 1972, exige apenas que a negativa ao pedido de perícia seja fundamentada.



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

Na espécie, o julgador de primeira instância deu por suficientes as provas já acostadas aos autos para a formação da sua convicção. Além de que, restou demarcado no voto o motivo porque se fazia desnecessária o procedimento solicitado, no seguinte trecho:

*“Ora, se a própria impugnante afirma peremptoriamente que não destacou nas notas fiscais o ICMS substituto, desnecessário, se conclui, que se faça uma análise das notas fiscais individualmente, se das mesmas não consta o ICMS substituto. Torna-se, pois, sem sentido toda a argumentação feita no sentido de que a análise das notas fiscais, individualmente, tenha de ser feita, por absoluta certeza de que a mesma não traria à lide o esclarecimento de que houve retenção de ICMS da responsabilidade de terceiros, partindo-se da premissa de que a própria defesa afirma não ter destacado tal tributo em nenhuma delas.”*

Com efeito, deixamos de acatar as alegações de cerceamento de direito de defesa, por não se ter caracterizado tal ocorrência.

Ultrapassadas as preliminares, passamos à análise da questão de mérito.

No mérito, a lide se prende ao fato de que a recorrente afirma que na base de cálculo da contribuição exacionada estariam indevidamente incluídos valores referentes ao ICMS recolhido por substituição tributária, vez que, de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, aplica-se às bebidas por ela comercializadas o regime de substituição tributária com taxa de agregação de 140%, da seguinte forma: a fábrica de bebidas, ao vender as mercadorias para o distribuidor, recolhe o ICMS – normal, ou seja, referente à operação efetuada, bem como o ICMS – substituição (140%), que é decorrente da aplicação de valor agregado, que estima o preço da mercadoria para venda ao consumidor final.

Como bem enfatizado pelo acórdão de primeira instância, a recorrente não trouxe aos autos qualquer prova da alegativa de que incluída na base de cálculo da exação estaria a parcela que recolhe na condição de substituto tributário dos adquirentes dos seus produtos. Além de admitir estar patente em suas notas fiscais de saída de mercadorias que não houve o destaque do imposto que alega lhe caber como substituto tributário.

Embora não esteja bem delineado, entendemos que o pleito da recorrente consiste na exclusão da base de cálculo da COFINS do valor pertinente à parcela do ICMS devida pelos comerciantes varejistas – seus compradores – que corresponde ao imposto que foi recolhido pelo fabricante de bebidas, na condição de substituto tributário.

Nesse mister, ainda que tivesse apresentado planilhas, cálculos detalhados e demais documentos pertinentes, quando da análise do direito material, melhor sorte não teria a recorrente.

A empresa exerce a atividade comercial de distribuição de bebidas, adquiridas diretamente dos fabricantes, sendo que tais produtos estão sujeitos à substituição tributária do ICMS. A referida substituição implica que o fabricante retém e recolhe o ICMS devido pelos

J 9



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

demais participantes do ciclo de produção e comercialização da mercadoria: o distribuidor e o ponto de venda a varejo. Assim, os fabricantes de bebidas agregam ao seu preço, cobrado do distribuidor, o ICMS que por ele seria devido, como também aquele devido pelo ponto de venda a varejo.

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, cujo excerto passo a transcrever:

*“A priori, necessário se faz, tecer algumas considerações a respeito da figura da substituição tributária. Nesse regime, 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 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.”*

As Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998, 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.

Já o Parecer Normativo CST nº 77, de 1986, embora se reportando ao então ICM referente à substituição tributária – depois da CF/1988, ICMS – bem tratou sobre o assunto da sua exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da contribuição para o FINSOCIAL – precursora da COFINS, da seguinte forma:



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

*"(...)*

*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."*

Do referido parecer dimana a determinação de que o contribuinte-substituto poderia excluir de sua base de cálculo o ICM (hoje ICMS) recolhido por responsabilidade legal (substituição tributária). Não sendo permitidas exclusões do imposto da base de cálculo do intermediário da cadeia de substituição.

O 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. Esse requisito não é preenchido pela recorrente relativamente às vendas de bebidas. Portanto, não havendo previsão legal para tal exclusão, é devida a COFINS sobre a totalidade do faturamento proveniente da venda de mercadorias onde a atuada é intermediária da cadeia de substituição tributária.

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 do ICMS devido como contribuinte substituto da base de cálculo da COFINS.

Também merece que seja aqui reportado o Regulamento do ICMS do Estado da Paraíba, que afirma a recorrente militar em favor das suas alegações de defesa.

O parágrafo 8º do artigo 41 daquele Regulamento determina que *"O recolhimento do imposto pelo regime de substituição tributária encerrará a fase de tributação e não dará ensejo à utilização de crédito fiscal pelo adquirente, ressalvado o disposto no artigo 72, inciso II, e no art. 76"*.

Já o parágrafo 9º do mesmo artigo inscreve que *"Na hipótese do parágrafo anterior, os documentos fiscais relativos às saídas subseqüentes à antecipação do imposto, salvo*



**Processo nº :** 11618.003232/2001-77  
**Recurso nº :** 121.671  
**Acórdão nº :** 202-14.950

exceções expressas, não terão destaque do ICMS, mas apenas a indicação, ainda que por meio de carimbo, de que o tributo foi recolhido pelo regime de substituição tributária”.

A nosso ver, as determinações contidas nos dispositivos legais transcritos corroboram o entendimento de que apenas os contribuintes incluídos na situação de substituto tributário serão responsáveis pelo recolhimento do ICMS, não cabendo aos contribuintes substituídos – caso da recorrente – qualquer outra participação no recolhimento do imposto, como também a utilização do crédito correspondente. Como a recorrente não se enquadra na condição de substituto tributário, em nada lhe socorrem os dispositivos invocados.

Com esse posicionamento, resta prejudicada a solicitação de provas, com o objetivo de firmar o direito pleiteado, tornando despiciendas as argumentações no sentido de que seja empreendida perícia contábil para averiguar tais fatos, vez que a prova pericial deve ser produzida com o fim de firmar o convencimento do julgador, face à presença de questões de difícil deslinde, e, no caso, a perícia seria inócua, vez que nenhum resultado prático dela adviria.

A recorrente também alega que, ao não lhe ser permitida a exclusão da base de cálculo do valor que afirma corresponder ao ICMS por substituição tributária, estaria sendo ferido o princípio da isonomia, porquanto os demais distribuidores de bebidas abatem da base de cálculo da COFINS as parcelas referentes ao ICMS.

*Concessa vênia*, se assim procedem os demais distribuidores de bebidas estão eles a incorrer em afronta à lei de regência da contribuição, não devendo ser a sua conduta tratada como correta, vez que o princípio da isonomia não deve ser invocado para legitimar procedimentos notoriamente ilegais.

Por fim, após o recurso, a recorrente trouxe aos autos cópias das declarações de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas dos anos-calendário de 1996 a 1998, informando tratarem-se de declarações retificadoras, entregues com o fito de regularizar as informações anteriormente prestadas, e que se prestariam a comprovar a regularidade das deduções promovidas.

Após as considerações aqui desenvolvidas, não vislumbro de que forma as cópias trazidas aos autos possam se prestar como prova para legitimar a exclusão pleiteada.

Com essas considerações, voto pelo não provimento do recurso apresentado.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 2003

*Ana Neyla Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA //