



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13502.000720/2005-89
Recurso n° 515.622 Voluntário
Acórdão n° **3803-02.493 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 13 de fevereiro de 2012
Matéria PIS - COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
BASE DE CÁLCULO
Recorrente BRASKOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/11/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA OBJETO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SOBRESTAMENTO.

o sobrestamento do julgamento somente deve ser aplicado a casos em que a providência tiver sido comprovadamente determinada pelo STF, em processos relativos à matéria recorrida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/11/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não há previsão legal para excluir da base de cálculo da Contribuição a parcela do ICMS cobrada pelo contribuinte substituído na cadeia de substituição tributária. O ICMS integra o preço da venda da mercadoria, e, estando agregado ao mesmo, inclui-se no faturamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/11/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Não há previsão legal para excluir da base de cálculo da Contribuição a parcela do ICMS cobrada pelo contribuinte substituído na cadeia de substituição tributária. O ICMS integra o preço da venda da mercadoria, e, estando agregado ao mesmo, inclui-se no faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto vencedor. Vencido o relator, que votou pelo sobrestamento do julgamento do recurso e que, vencido quanto a essa providência, votou pela conversão do julgamento em diligência. Designado para a redação do voto vencedor o Conselheiro Alexandre Kern.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

Juliano Eduardo Lirani - Relator

Participaram ainda do presente julgamento os conselheiros Belchior Melo de Sousa, Hécio Lafeté Reis, João Alfredo Eduão Ferreira Juliano e Jorge Victor Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão n.º 15-18.221 – 4ª Turma da DRJ/SDR referente a manutenção da exigência da Cofins e o PIS, relativo ao período de abril de 2001 a dezembro de 2002, uma vez que foram constatadas diferenças entre os valores apurados nos livros de registro de apuração do ICMS e os valores informados em DCTF.

O pressuposto da decisão atacada é de que no regime de substituição tributária, a distribuidora não pode excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins valores do ICMS que foram retidos e recolhidos pelo substituto tributário.

O contribuinte por sua vez, insurge-se contra a decisão de primeiro grau, sob o argumento de que a cobrança do ICMS, nas distribuidoras de bebidas, é realizada por substituição tributária pela fabricante de bebidas através de uma "base de cálculo presumida" e essa base de cálculo é sempre superior ao valor efetivamente praticado pelos distribuidores. Logo, o valor excedente, resultante da diferença entre a base de cálculo utilizada pelo fabricante para a cobrança do ICMS e o preço de venda praticado, não integra a base de cálculo das contribuições.

Voto Vencido

Conselheiro Juliano Eduardo Lirani

No RE 574.706, no qual se discute o ICMS na base de cálculo das contribuições sociais, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da matéria.

Nos termos do disposto no art. 62-A do RICARF, fica sobrestado o julgamento do presente recurso voluntário até a decisão final do STF no referido RE.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2012

Juliano Eduardo Lirani

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Em face da precariedade do relatório, retomo aqui as efemérides do presente processo.

Trata-se de lançamentos de ofício, fls. 03/05 e 148/150, para formalizar a exigência de Contribuição para o Plano de Integração Social - PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, em face da falta ou insuficiência de recolhimento das contribuições decorrente da exclusão de suas bases de cálculo do valor do ICMS pago no regime de substituição tributária. A exação montou a R\$ 45.599,52.

Em sede de impugnação, o autuado alegou em síntese que:

- a) partir de novembro de 2002 adotou o critério de segregação do valor de mercadorias para no campo "observações" relatar os valores do ICMS Substituição Tributária das mercadorias abrangidas por este imposto;
- b) o art. 3º, § 20, I, da Lei nº 9.718, de 1998, e PN CST nº 77, de 1986 prevê que o ICMS cobrado no regime de substituição tributária, quando conhecido o valor, não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, porque o referido imposto não compõe o valor da receita auferida na operação;
- c) a cobrança do ICMS, nas distribuidoras de bebidas, é feita por substituição tributária pela fabricante de bebidas através de uma "base de cálculo presumida" e essa base de cálculo é sempre superior ao valor efetivamente praticado pelos distribuidores. Esse valor excedente, resultante da diferença entre a base de cálculo utilizada pelo fabricante para a cobrança do ICMS por substituição tributária aos distribuidores e o preço de venda praticado por estes, não integra a base de cálculo da Cofins e do PIS;
- d) na composição da base de cálculo da Cofins e do PIS dos meses de novembro e dezembro/2002, não foram deduzidos os valores do ICMS substituição tributária os quais não integram a base de cálculo devida para pagamento desse tributo, e;
- e) na análise dos livros fiscais pela fiscalização não foram consultados os livros de registro de entrada e saída de mercadorias que detalham e contemplam os valores de

ICMS substituição tributária relativo ao fato presumido que não foi realizado pelos distribuidores.

A DRJ/SDR-4ª Turma julgou o lançamento procedente. O Acórdão nº 15-18.221, de 28 de janeiro de 2009, fls. 297 a 299, teve ementa vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/11/2001, 01/02/2002 a 31/12/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

No regime de substituição tributária, os contribuintes substituídos não podem excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins valores do ICMS que foram retidos e recolhidos pelo substituto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2001 a 30/11/2001, 01/02/2002 a 30/11/2002

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

No regime de substituição tributária, os contribuintes substituídos não podem excluir da base de cálculo do PIS e da Cofins valores do ICMS que foram retidos e recolhidos pelo substituto.

Lançamento Procedente

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/SDR. O arrazoado de fls. 315 a 332, após síntese dos fatos relacionados com a lide, retoma as razões de defesa já esposados por ocasião do momento processual da impugnação, no sentido de que a base de cálculo utilizada pelo fabricante de bebidas é sempre superior ao valor efetivamente praticado pelos distribuidores, gerando, portanto, um valor excedente de ICMS, e que a Fiscalização, na composição das bases de cálculo, deixou de deduzir esse valor excedente, relativo aos meses de novembro e dezembro de 2002.

A priori, necessário esclarecer que, nos termos do parágrafo único do art. 1º da Portaria CARF nº 1, de 3 de janeiro de 2012, o sobrestamento do julgamento, pretendido pelo relator, somente deve ser aplicado a casos em que a providência tiver sido comprovadamente determinada pelo STF, em processos relativos à matéria recorrida, independentemente do reconhecimento da existência de repercussão geral. O RE 574.706, mencionado pelo relator, não satisfaz esse prerequisite. Aliás, inexistente recurso extraordinário, tratando da matéria, em trâmite no STF, que atenda ao exigido pela referida Portaria, de sorte que descabe sobrestar o julgamento.

No mérito, preambularmente, cabe 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 varejista de mercadorias submetidas a esse regime de tributação fica dispensado do recolhimento do imposto por ocasião da revenda das mercadorias. Portanto, não há que se falar mais em ICMS devido pelo 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 varejista efetuar a venda da mercadoria ao consumidor final, nenhum valor a título de ICMS será devido ou por ele recolhido.

No que diz respeito à base de cálculo das contribuições sociais, há de ser observado que, pela legislação vigente, é o faturamento da sociedade empresária, e que o ICMS, estando embutido no preço, faz parte desse faturamento. Integra portanto a base de cálculo. Sendo assim, todo o valor cobrado do consumidor final (cliente) nesta etapa da comercialização compõe a base de cálculo da contribuição.

A reversão das indevidas exclusões das bases de cálculo, promovidas pela Fiscalização e utilizada para o cálculo das contribuições lançadas por meio dos autos de infração em discussão obedeceu na íntegra aos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, transcritos pela decisão recorrida.

Frise-se, por oportuno, que a decisão recorrida foi ao encontro da jurisprudência do STJ, consubstanciada no REsp

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FABRICANTES E IMPORTADORES DE VEÍCULOS (SUBSTITUTOS) E COMERCIANTES VAREJISTAS (SUBSTITUÍDOS). BASE DE CÁLCULO. VALORES DEVIDOS A TÍTULO DE IPI E ICMS. DESTACADOS NA NOTA FISCAL. INCLUSÃO NO CONCEITO DE "PREÇO DE VENDA" EX VI DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 54/2000. LEGALIDADE. LEI 9.718/98 (ARTIGO 3º, § 2º, I). DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO. INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 68 E 94, DO STJ.

1. *A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo da COFINS e do PIS, ante a ratio essendi das Súmulas 68¹ e 94² do STJ (Precedentes jurisprudenciais do STJ: Ag 666548/RJ, Min. Luiz Fux, DJ de 14.12.2005; RESP 496.969/RS, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; RESP 668.571/RS, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004 e RESP 572.805/SC, Relator Ministro José Delgado, DJ de 10/05/2004)*

¹ Súmula 68 A PARCELA RELATIVA AO ICM INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO DO PIS.

² Súmula 94 A PARCELA RELATIVA AO ICMS INCLUI-SE NA BASE DE CALCULO

2. *A Instrução Normativa SRF nº 54/2000, revogada pela IN SRF nº 247, de 21.11.2002, dispunha sobre o recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas pelos fabricantes (montadoras) e importadores de veículos, na condição de substitutos dos comerciantes varejistas (regime de substituição tributária instituído pela Medida Provisória nº 1.991-15/2000, atual MP nº 2.158-35/2001, editada antes da Emenda Constitucional nº 32).*
3. *A base de cálculo das aludidas contribuições, cujos contribuintes de fato são os comerciantes varejistas, é o preço de venda da pessoa jurídica fabricante ou do importador (artigo 44, parágrafo único, da MP 1.991-15/2000, e artigo 3º, caput, da IN SRF 54/2000), sendo certo que o ato normativo impugnado limitou-se a defini-lo como o preço do produto acrescido do valor do IPI incidente na operação.*
4. *A insurgência especial dirige-se ao reconhecimento da ilegalidade do artigo 3º, da Instrução Normativa SRF nº 54/2000, em virtude do disposto no inciso I, do § 2º, do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, verbis: § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;"*
5. *A base de cálculo da COFINS e do PIS restou analisada pelo Eg. STF que, na sessão plenária ocorrida em 09 de novembro de 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, todos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084-6/PR, do Ministro Ilmar Galvão, consolidou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98, o que implicou na concepção da receita bruta ou faturamento como o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de mercadorias e serviços, quer da venda de serviços, não se considerando receita bruta de natureza diversa.*
6. *Na mesma assentada, afastou-se a argüição de inconstitucionalidade do artigo 8º, da Lei n.º 9.718/98, mantendo-se a higidez das deduções da base de cálculo das contribuições em tela, elencadas em seu § 2º.*
7. *Deveras, à luz do supracitado dispositivo legal, as "vendas canceladas", os "descontos incondicionais", o "IPI" e o "ICMS" cobrado pelo vendedor do bem ou pelo prestador do serviço, na condição de substituto tributário, não integram a base de cálculo da COFINS e da contribuição destinada ao PIS.*

8. *Destarte, a exclusão do IPI da base de cálculo do PIS e da COFINS somente aproveita o contribuinte do aludido imposto (o fabricante), quando da apuração de seu próprio faturamento, a fim de efetuar o recolhimento das contribuições devidas pelo mesmo.*
9. *Consectariamente, a referida dedução, prevista no artigo 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, não se aplica aos comerciantes varejistas, não contribuintes do IPI, donde se deduz a legalidade da IN SRF 54/2000.*
10. *Precedentes: REsp 665126/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21.08.2007, DJ 01.10.2007 p. 214; REsp 953014/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14.08.2007, DJ 17.09.2007 p. 229; REsp 828935/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.08.2006, DJ 29.08.2006 p. 153, REsp 711956/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08.11.2005, DJ 21.11.2005 p. 197.*
11. *Recurso especial a que se nega provimento.*

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2012

Alexandre Kern – Redator designado



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção - Terceira Câmara

TERMO DE ENCAMINHAMENTO

Processo nº: 13502.000720/2005-89
Interessada: BRASKOL DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.

Encaminhem-se os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-02.493**, de 13 de fevereiro de 2012, da 3ª. Turma Especial da 3ª. Seção e demais providências.

Brasília - DF, em **13** de fevereiro de 2012.

[Assinado digitalmente]
Alexandre Kern
3ª Turma Especial da 3ª Seção - Presidente