



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 22 / 06 / 2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

Recorrente : **DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS AM LTDA.**  
Recorrida : **DRJ em Juiz de Fora - MG**

**PIS - DECADÊNCIA** – O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído.

**BASE DE CÁLCULO** - Inexiste previsão legal para excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS a parcela do ICMS cobrada pelo intermediário (contribuinte substituído) da cadeia de substituição tributária do comerciante varejista.

**Recurso ao qual se nega provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS AM LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, que apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

Otacilio Dantas Cartaxo  
**Presidente**

Luciana Pato Peçanha Martins  
**Relatora**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Valmar Fonsêca de Menezes e Maria Teresa Martínez López.  
Imp/cf/ovrs



Processo nº : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

Recorrente : **DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS AM LTDA.**

## RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em Juiz de Fora – MG:

“Foi lavrado, em 26/04/2002, o Auto de Infração de fls. 19/23, que exige de **DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS AM LTDA., CNPJ 17.482.209/0001-31**, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS equivalente a **R\$56.426,01**, acrescida de multa de ofício (75%) e de juros de mora (calculados até 27/03/2002). O crédito tributário total, assim, assume a monta de **R\$115.015,48**.

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela contribuinte, conforme descrito à fl. 16/17, a autoridade tributária constatou divergências entre os valores declarados e escriturados, resultando na apuração de insuficiência de recolhimento do PIS, referente a todos os períodos mensais de janeiro de 1999 a abril de 2001.

A interessada ofereceu, por intermédio do procurador habilitado às fls. 313, a peça impugnatória de fls. 307/312, alegando, em síntese, que assume, em face de sua atividade – distribuidora de bebidas, a condição de substituta tributária, enquadrando-a no tipo legal que autorizaria a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, *ex vi* dos artigos 2º e 3º da Lei n.º 9.718/98.

Ademais, requer a realização de perícia contábil a fim de elucidar os fatos alegados.

O presente processo foi baixado em diligência junto a DRF de Coronel Fabriciano para que fosse esclarecida a situação da contribuinte quanto à condição de substituta tributária.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 376/381, a diligência resultou na manutenção do lançamento original, já que não ficaram comprovados os recolhimentos efetuados a título de ICMS Substituição Tributária. Ademais a própria contribuinte afirmou que, não sendo o substituto direto, não está sujeita ao cumprimento do disposto no artigo 26 do RICMS/96, uma vez que o industrial já destacou e reteve o imposto devido pela operação própria e o imposto devido nas operações subsequentes. Concluindo, o fiscal diligenciador faz observar que o Parecer Normativo CST 77/86 enterra quaisquer dúvidas acerca do assunto, esclarecendo que a dedução que se outorga ao fabricante substituto, do ICMS cobrado nessa condição, tem como escopo o fato de que os comerciantes



Processo nº : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

atacadistas e varejistas irão compor esses valores em suas bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.”

Pelo Acórdão de fls. 382/388 – cuja ementa a seguir se transcreve – a 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora – MG julgou o lançamento precedente:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Apurada falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes, conforme a legislação de regência.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Na determinação da base de cálculo do PIS excluem-se os valores autorizados por lei, desde que tais parcelas a deduzir sejam devidamente comprovadas.

Lançamento Precedente”.

Em tempo hábil, a interessada interpôs Recurso Voluntário a este Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 391/395). Insurge-se contra a não exclusão do ICMS substituto na base de cálculo da contribuição; e aponta erro e decadência do lançamento.

Para efeito de admissibilidade do Recurso Voluntário procedeu-se à juntada de cópia do comprovante de arrolamento de bens (fls. 396/402).

É o relatório.



Processo nº : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

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

No tocante à decadência, a matéria tem sido amplamente debatida neste Colegiado, havendo duas vertentes: a que entende ser o prazo decenal, seguindo regra específica para as contribuições para a Seguridade Social, e a outra que adota o prazo quinquenal do CTN. A meu ver, a razão está com a primeira corrente, a qual me filio. Contudo, no caso em apreço, mesmo para aqueles que consideram o prazo quinquenal, o lançamento não está viciado, posto que a contribuinte foi cientificada em 28/05/2002 (fl. 19) do auto de infração que compreende os períodos de 31/01/1999 a 30/04/2001. Assim, quer se considere o prazo do artigo 45 da Lei 8.212/1991 ou o do artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social, PIS, não se verificou.

O mérito da questão consiste na exclusão da base de cálculo da Contribuição para o PIS 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 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.*



Processo nº : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

*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.*

*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 : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

"(...)

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 determina que somente o contribuinte substituto destaque o valor do imposto na 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 : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

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 Montesquieu<sup>1</sup>, 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 contribuição para o PIS.

Também não procede a alegação de que o suposto erro material do lançamento não foi apreciado pelo acórdão recorrido. De fato, a recorrente apresentou às fls. 311/312 da impugnação tabela apontando equívocos do lançamento, ressaltando: “conforme já aduzido as diferenças indicadas na tabela acima se referem ao ICMS – substituição tributária, retido dos adquirentes”. Portanto, são exemplos numéricos da exclusão pleiteada pela recorrente. A Delegacia de Julgamento, para que não restasse qualquer dúvida acerca da exclusão devida a título de ICMS – substituição tributária -, solicitou a realização de diligência. Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 376/381, a diligência resultou na manutenção do lançamento original, já que não ficaram comprovados os recolhimentos efetuados a título de ICMS substituição tributária. Desta forma, o acórdão recorrido versou sobre todos os argumentos da recorrente. E, não trazendo a recorrente qualquer prova que justifique o suposto erro material, considero inválido o referido argumento.

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

LUCIANA PATO PEÇANHA MARTINS

<sup>1</sup> “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.



Processo nº : 13629.000427/2002-42  
Recurso nº : 123.072  
Acórdão nº : 203-09.084

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO  
FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA

Cumpre-me oferecer declaração de voto em face de matéria relativa à base de cálculo da Contribuição para o PIS cuja controvérsia ficou estabelecida como sendo eivada de complexidade, a mim me parecendo existir onerosidade indevida em relação à Recorrente.

O cerne da questão consiste em determinar se deduções podem ser levadas a efeito na base de cálculo do PIS, conformando-se com o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.715/98, que prevê expressamente a dedução do ICMS substituto da base de cálculo desta contribuição.

A Recorrente adquire mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária e promove a sua distribuição. Por força da sistemática de ICMS vigente, sobre as mercadorias adquiridas incidem o ICMS normal da operação nos percentuais de 17% e 25% sobre o valor do produto, a depender da mercadoria, e o ICMS Substituto, este último expresso através da aplicação da alíquota sobre base de cálculo acrescida de taxa de agregação de 140%.

Mostra-se, portanto, inafastável a existência de parcelas incluídas no faturamento da Recorrente a título de ICMS Substituto e que, a teor do art. 3º da Lei nº 9.715, deve ser excluído da base de cálculo do PIS.

Ressalte-se ainda que referido diploma legal não faz distinções para que seja promovida a dedução do ICMS Substituto, até porque cabe à Unidade Federada competente para arrecadar e fiscalizar o ICMS a definição e a atribuição de responsabilidade tributária.

Assim, para que seja possível a dedução da base de cálculo do PIS com fulcro na legislação vigente (art. 3º da Lei nº 9.715/98), basta que se prove a natureza da parcela, ou seja, se ela corresponde ao ICMS normal ou ao ICMS Substituto.

Como fica comprovado que o ICMS retido pelo fabricante repercute majoritivamente na base de cálculo do PIS, voto no sentido de dar provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

FRANCISCO MAURÍCIO R. DE ALBUQUERQUE SILVA