

A. I. N ° - 206912.0058/12-8
AUTUADO - SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.
AUTUANTE - VLADIMIR MIRANDA MORGADO
ORIGEM - INFAZ - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 15.07.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0128-02/13

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O Protocolo ICMS 109/2009 atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. A base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”). Portanto, os valores do PISE da COFINS devem ser inseridos na base de cálculo. Infração caracterizada. Afastado o pedido de nulidade. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/2012, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$136.600,15, em decorrência de: 08.38.03 – Procedeu a retenção a menos do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo 109/09), tendo em vista que o sujeito passivo deixou de inserir na sua base cálculo o valor do PISE da COFINS, em desatenção ao disposto no § 1º da cláusula terceira.

O autuado impugnou o lançamento tributário, folhas 29 a 42, mediante advogado habilitado nos autos, inicialmente transcrevendo o caput da Cláusula Terceira e os §§ 1º e 2º, do Protocolo 109/2009.

Em seguida argui nulidade da autuação, alegando que houve presunção do fisco quanto à não inclusão das contribuições sociais na base de cálculo, pois teria realizado uma “*contas de chegar do fisco feitas do fim para o começo*”.

Observa que por lei federal, o PIS e a COFINS não são objeto de destaque em nota fiscal, sendo calculados por dentro, integrados no preço praticado pelo vendedor paulista ou de qualquer outro Estado. Ou seja, o fisco, ao aferir o cálculo da Substituição Tributária, não tem visibilidade destacada da efetiva inclusão, na base de cálculo do ICMS, expressa em nota fiscal, das contribuições para o PIS e COFINS. No caso em tela o fisco da Bahia presumiu, equivocadamente, a não inclusão das contribuições na base de cálculo da ST – Substituição Tributária e (ii) recalculou o valor do PIS e COFINS a partir do preço praticado para reinseri-lo nas operações, praticando “*bis in idem*”.

Salienta que ao contrário do que o fisco presume, o contribuinte deu cumprimento estrito ao § 1º da Cláusula Terceira do Protocolo 109/2009, adotando como montante da base de cálculo das operações impugnadas o preço praticado, nele incluídos, dentre outros valores previstos no Protocolo, as contribuições sociais e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”).

Argumenta que em lugar de a autoridade fiscal apurar na origem (Estado de São Paulo) se o preço das mercadorias transacionadas fora acrescido ou não das contribuições sociais, como demanda o Protocolo em testilha, não tendo condições ou não querendo dirigir-se à origem da operação em São Paulo, nem mesmo por intimação fiscal, o que seria corriqueiro, desejável e facilmente atendido, simplesmente efetivou “*CONTAS DE CHEGAR*”, do fim para trás. Ou seja, calculou diretamente o PIS e a Cofins como se já não tivessem sido adicionados ao preço e a partir daí somá-los novamente ao preço, assim fazendo incidir tais contribuições por duas vezes em nítido “bis in eadem”, elastecendo ilegalmente a base de cálculo na apuração das supostas e inexistentes diferenças;

Assegura que a melhor ordem das coisas seria: “(i) em primeiro lugar, o fisco deve demonstrar, cabalmente, que as contribuições sociais não estariam integradas ao preço praticado, ou ao menos indagar ou pesquisar sobre isso, para (ii) em segundo lugar recalcular a base de cálculo com a introdução das contribuições supostamente dela omitidas. Isso não fez a autoridade fiscal que **partiu batido para a segunda providência**, em evidente precipitação, sem cumprir, como de mister, a **condição antecedente de apuração da verdade material**,” Grifou.

Argumenta que se fosse aceitável esse procedimento temerário do fisco, de **presunção** do ilícito, considerando que ditas contribuições não são destacadas em Nota Fiscal, a autoridade fiscal poderia, por mero alvedrio, sempre e permanentemente presumir que em todas e quaisquer operações a base de cálculo não fora adicionada das Contribuições, o que é rematado absurdo e se isso é assim, porque também não presumiu a não inclusão do ICMS em sua própria base, questionou. Aduz ser evidente que o fisco não pode dispensar-se de primeiro apurar, para depois correr suas conclusões e não tendo assim operado, incidiu em nulidade que comprometeu todo seu trabalho.

Destaca que no plano do direito fiscal e do ônus da prova de infração fiscal, cabe, inicialmente, ao fisco, demonstrar que ao preço praticado pelo contribuinte - tomado com base de cálculo da ST - não teriam sido adicionadas as Contribuições Sociais, o que a autoridade fiscal obviamente não logrou fazer porque, de partida e de primeira, já saiu recalculando a base de cálculo das operações dos períodos 10/11, sem a demonstração necessária, indispensável e antecedente da suposta não integração ao preço das indigitadas contribuições.

Sustenta que sendo o preço fixado pelo vendedor em São Paulo, a autoridade fiscal se vale da dificuldade da contra prova - se necessária- na medida em que a diligência fiscal reveladora do cumprimento do § 1º da Cláusula Terceira do Protocolo em comento haveria de realizar-se no local de formação do preço, o que já ser requer na forma do PAF Baiano, na remota hipótese de a autoridade julgadora rejeitar o quanto versado no itens precedentes.

Ressalta que para a demonstração do quanto alegado basta observar os Anexos do Auto de INFRAÇÃO (docs. 4 e 5), que se estruturam de forma a presumir, diretamente e sem comprovação, que as Contribuições Sociais não integravam o preço praticado para fins do cálculo da ST. Ou seja, a Autoridade fiscal não evidenciou, por método algum, comparativo ou exploratório, que à base de cálculo da ST, utilizada pela Empresa, não estariam incluídos os valores das contribuições sociais e essa demonstração é condição antecedente a permitir ou não permitir a reintrodução dessas contribuições, como operou o fisco nos documentos referidos e integralmente impugnados.

Reitera o pedido de diligência, por entender ser necessária, sob pena de nulidade, para o fisco demonstrar cabalmente que ao preço praticado pelo contribuinte, tomado com base de cálculo da

ST, não teriam sido adicionadas as Contribuições Sociais - o que a autoridade fiscal não logrou fazer porque, de partida e de primeira, já saiu recalculando a base de cálculo das operações dos períodos 10/11, sem a demonstração necessária, indispensável e antecedente da não integração ao preço das indigitadas contribuições - sem qualquer prejuízo processual sobre o ônus dessa prova, na remota hipótese de a autoridade julgadora rejeitar, diz está disponível para demonstrar que adota regularmente e como praxe o cumprimento do §1º da cláusula terceira do Protocolo 109/2009 e por isso requer a produção de diligência.

Argumenta que a diligência poderá ser realizada mediante avaliação dos documentos que forem demandados pelo fisco, quer no Estabelecimento autuado, quer em Salvador, sede ou Filial soteropolitanas da Autuada, para onde poderão ser deslocados ditos documentos como Notas Fiscais, Tabelas e Planilhas e o mais que for necessário, visando apurar, dentre outros fatos: (i) *sobre a inclusão das Contribuições Sociais nos preços utilizados como base de cálculo da ST nos 2 períodos autuados;* (ii) *no que tange à inexistência de diferenças de ST a compor, em razão da aplicação do §1º da Cláusula TERCEIRA do Protocolo 109/09.*

Frisa que as principais questões diligências são as seguintes:

Quais as Notas Fiscais Eletrônicas impugnadas pelo fisco ?

Qual o preço líquido de imposto e contribuições praticado pela unidade vendedora autuada durante os exercícios 10/11 para cada operação autuada ?

Qual os preços das operações praticados pela autuada com a inclusão dos tributos e contribuições ?

Considerando a resposta aos quesitos anteriores, na base de cálculo praticada pela autuada, com relação à série de produtos vendidos e utilizada nas notas fiscais de venda, estão integradas as Contribuições Sociais ?

Considerada a resposta ao quesito antecedente, haveria diferenças de ST em favor do fisco, e quais e quanto seriam ?

Observa que a infração tributária há de se suportar em dados objetivos, jamais em presunções, a teor do art. 149 do CTN que demanda a prova do ilícito, da qual a autoridade fiscal se dispensou. O ato de lançamento deve se pautar em regras jurídicas muito bem delimitadas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos Agentes Fiscais, estabeleçam critérios objetivos quanto à forma do processo investigatório.

Afirma que o lançamento suportado em intuições ou mesmo em métodos indiciários, representa renúncia da prova direta (material) em favor de uma conclusão pessoal e precipitada.

Aduz que o indício é um fato conhecido que pode levar a um desconhecido, ou seja, há um fato concreto e identificável, a partir do qual pode-se chegar à ocorrência de um fato tributário até então oculto. A presunção, por sua vez, é o raciocínio realizado para se chegar ao fato desconhecido a partir deste indício. Este último foi o processo ideológico do autuante.

Frisa que nada impede que a fiscalização se utilize de um indício para **supor** a ocorrência de determinada operação ou omissão. Entretanto, no caso em tela, nem mesmo um mero indício foi tomado pelo fisco para apoiar suas conclusões apressadas, nada havendo em termos de prova a ensejar lavratura de Auto de Infração. Com efeito, a mera suposição ou intuição de um ilícito tem como função apenas remeter o Agente Fiscalizador ao **poder-dever de investigação**, com vistas a apurar a verdade material em sua plenitude. Nada disso foi feito e por desrespeito ao art. 149 e incisos do CTN o Auto de Infração haverá de ser anulado, citando doutrinadores sobre o tema.

Afirma que é completamente vedado à fiscalização lavrar Auto de Infração desprovidos de respaldo fático que evidencie a acusação. Sua desconfiança deve levá-lo à apuração real dos fatos, mediante provas concretas, levantamentos consistentes a isso não equivalendo o recálculo feito pelo fisco (Anexos do auto) que parte da mera e falsa presunção de que as contribuições mencionadas no § 1º da cláusula terceira do Protocolo 109/2009 não teriam sido adicionadas na formação da base de cálculo da ST.

Sustenta que os demonstrativos apresentado pelo Agente Fiscal é eivado de graves falhas que prejudicam seu resultado por completo, ou seja, não se tratam de levantamentos que indiquem a falta de cumprimento do **§ 1º da cláusula terceira do Protocolo 109/2009** mas mero cálculo de diferenças como se o dispositivo do Protocolo 109/09 não teria sido cumprido. Logo, a ele, não se pode atribuir nem mesmo a credibilidade de um indício, pois, se assim fosse, seu ponto de partida já seria equivocado e daí se pergunta: **“ONDE ESTÁ A PROVA DO NÃO ATENDIMENTO AO §1º DA CLÁUSULA TERCEIRA DO PROTOCOLO 109/2009 ?”**

Afirma que o levantamento limita-se ao campo de uma falsa percepção, meramente pessoal, longe de ser algo concreto e identificável; longe de poder amparar uma suspeita. Levantamentos fiscais desta natureza, como o apresentado pelo Agente Fiscal, são sucessivamente julgados precários, citando decisões de outros tribunais.

Argumenta que embora não incumba à defendente comprovar que deu atendimento ao § 1º da cláusula terceira do Protocolo 109/2009 e sim ao fisco provar que teria ocorrido o ilícito, a autuada reitera seu pedido de diligência, já formalizado e justificado.

Ao final, requer, na hipótese de não ser decretada a nulidade do lançamento, produzido sem a real demonstração das infrações apontadas, seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração ora impugnado, com seu cancelamento e posterior arquivamento.

Na informação fiscal às folhas 68 a 75, o autuante destaca que inexistem na lide controvérsias quanto aos valores lançados nos demonstrativos de folhas 20 a 25, isto é, assume-se como corretos os números ali apontados nas colunas “PIS” e “COFINS”, até porque tais valores foram extraídos das notas fiscais eletrônicas emitidas pela própria empresa, nas quais se vê em campos apropriados a base de cálculo, a alíquota e as quantias relacionadas às citadas contribuições.

Frisa que a celeuma se reduz ao fato de que o PISE a COFINS são calculadas “por dentro”, tal qual o ICMS, de modo que no valor unitário da mercadoria comercializada já se encontram embutidos os montantes das referenciadas contribuições, pelo que incluir mais uma vez tais tributos na base de cálculo do ICMS seria considerar em duplicidade tais valores. Isto, pelo menos, é o que sustenta o contribuinte. Com base neste ponto fulcral a impugnação prossegue dizendo que o fisco partiu de meras presunções, fazendo uma espécie de “conta de chegada”, analisando os números do “fim para trás”, acabando por pleitear uma diligência no intuito de ser examinada a precificação do produto.

Destaca que as informações fiscais terão como objetivo demonstrar que as contribuições em tela não são juridicamente calculadas “por dentro”, diferentes do ICMS, de sorte que não são repassáveis para o cliente.

Ressalta que no caso em questão que do ponto de vista jurídico-tributário é irrelevante saber se factualmente tais despesas fizeram parte do processo de precificação da mercadoria, pois este esforço tem a ver com a política micro-econômica da empresa, em quantificar seu preço em patamares aceitáveis pelo mercado, inclusive com a margem de lucro desejada, configurando-se pura perda de tempo se efetuar uma diligência para saber de que maneira esta precificação foi estruturada.

Argumenta que, por último, ficará sobejamente consubstanciado que a jurisprudência dos Tribunais Superiores é firme no sentido de considerar que o PISE a COFINS não podem ser repassadas para o consumidor, diferente do ICMS que possui autorização legal para ser calculado “por dentro” do preço.

O autuante pede licença para rememorar que desde a época do antecessor do ICMS (o extinto ICM) o seu cálculo era efetuado internamente no preço. E isto possui uma razão histórica: na oportunidade do Golpe de 1964, transcorreu-se logo depois uma profunda reforma tributária no país, culminando com a edição em 1966 do CTN. Os militares sentiram a necessidade de centralizarem poder e arrecadação, de modo que neste redesenho tributário os Estados-membros perderam muitas competências tributárias e conseqüentemente perderam também arrecadação.

Dois anos após a promulgação do CTN, as autoridades estaduais encontraram uma “fórmula engenhosa” para compensar esta enorme perda de arrecadação, e através de poderoso *lobby* convenceram o governo federal a incluir no Dec-Lei 406/68 um comando no sentido do citado imposto passar a ser computado “por dentro”, de forma a fazer com que a alíquota efetiva fosse maior do que a alíquota nominal. Neste sentido, publicou-se o § 7º do art. 2º do Dec-lei 406/68.

Comenta que com a retomada da democracia em meados dos anos 1980, promulgou-se a Carta de 1988, através da qual os entes federativos periféricos recuperaram sua capacidade de arrecadação, sobretudo os Estados-membros, face a criação de novas competências tributárias. Todavia, a despeito deste novo fôlego arrecadacional, o legislador da LC 87/96 repetiu o dispositivo que vigorava até então para o ICM, desta feita com o seguinte teor, conforme se extrai do art. 13, § 1º. Portanto, além dos Estados-membros contarem de imediato com novas incidências tributárias, mantiveram o mecanismo de continuarem inserindo no preço o valor do próprio imposto e com isso carreando mais recursos para o erário estadual.

Aduz que nestas circunstâncias, atualmente o ICMS é computado quando da formação do preço da mercadoria. Existe autorização legal para tanto, com repercussões jurídicas marcantes, inclusive com vistas a identificar quem será a pessoa legitimada para pleitear uma eventual restituição. Pela metodologia, faz-se toda a composição do preço e quando este resulta pronto e acabado, totalizando o valor da operação, ainda assim não se tem a base de cálculo do ICMS, faltando ainda incluir neste preço o próprio montante do imposto, encontrado após a aplicação da alíquota nominal, citando doutrina sobre o tema.

Destaca que nestas condições, admite-se que o ICMS seja calculado “por dentro”. Há expressa determinação de lei neste sentido. Porém, o mesmo não se pode dizer com relação à PIS e à COFINS, pois compulsando a legislação tributária atinente à PIS, notadamente as Leis 9718/98 (e alterações posteriores) e 10.637/2002 (implantação da sistemática da não cumulatividade, entre outras medidas), não se vê qualquer dispositivo semelhante ao existente para o ICMS, sequer análogo a ele. Em outras palavras: inexistente para o PIS mandamento legal no sentido do seu cálculo ser efetuado “por dentro”, de forma a ser parte destacada do processo de precificação.

Assegura que o que consta na lei é que o PIS será calculada com base no seu faturamento, assim entendido como total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação e classificação contábil, considerado como tal a receita bruta obtida com a venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, na melhor exegese dos art. 1º, 2º e 3º da Lei 9718/1998 e art.1º da Lei 10637/2002. Assim, a base de cálculo adotada para o PIS correspondeu à receita obtida com a venda de mercadorias, traduzida pelo esforço aritmético de multiplicar o preço unitário pela quantidade comercializada. Do conjunto de todas as vendas realizadas verificadas no final do período de apuração se faz a aplicação da alíquota cumulativa de 1,65%, redundando no PIS a recolher. Não há que se falar em embutimento do seu valor no preço porque na operação de venda individualmente considerada não há que se falar na incidência desta contribuição, tão-somente apurável quando da ocorrência do faturamento global. Entretanto, há que se considerar a proporcionalização do valor do PIS relacionado com a operação acobertada nas notas fiscais somente para efeito de inseri-lo na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, além de outras finalidades irrelevantes para o deslinde do caso sob exame.

Acrescenta que se o PIS estivesse submetida à sistemática de ser calculada “por dentro”, não haveria a necessidade do legislador do Protocolo ICMS 109/2009 em sua cláusula terceira, § 1º, advertir que a base de cálculo deste imposto equivalerá “ao montante **formado pelo preço** praticado pelo remetente, **incluídos** os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e **contribuições...**” (negritou), acrescidos da MVA ajustada. Fosse o PIS calculada “por dentro” e ela já estaria considerada no preço praticado pelo remetente, sendo desnecessário referenciar como parte adicional da base de cálculo as contribuições.

Transcreve o pensamento de José Eduardo Soares de Melo:

“A Lei federal 10.637, de 30.12.2002 (alterada diversas vezes), dispôs que a contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (contribuinte), independentemente de suas denominação ou classificação contábil”.

“O total das receitas compreende a receita bruta de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

*“A base de cálculo é o valor do faturamento (total das receitas auferidas, compreendendo os elementos mencionados nos parágrafos anteriores)...” (In Contribuições Sociais no Sistema Tributário, 6ª edição, Malheiros Editores, 2010, p. 252; *itálicos e parêntesis do autor; grifos da transcrição*).*

Afirma que igual raciocínio se aplica à COFINS, até porque a Lei 9718/1998 foi gestada para regular o PIS e a COFINS simultaneamente e a Lei 10833/2003 disciplinou a aplicação não cumulativa desta última, em formato muito parecido com o da Lei 10637/2002, citada precedentemente.

Quanto a alegação do contribuinte de que o PIS e a COFINS já estão no preço da mercadoria, diz que nenhuma importância traz para o deslinde da questão. Sabe-se que para dimensionar o lucro de uma empresa, seus empresários costumam considerar no preço da mercadoria ou do serviço todos os custos e despesas ligados à sua atividade. Até mesmo o IPTU incidente sobre imóvel de propriedade do sujeito passivo ou a contribuição para o INSS calculada sobre a folha de empregados poderão ser levados em conta na precificação do produto. Tal comportamento, entretanto, só tem relevância para a economia, pois traduz aquilo que se convencionou chamar de *repercussão econômica*.

Frisa que a *repercussão jurídica* é algo inteiramente diverso e somente ela interessa no lançamento ora em discussão. Apenas aquelas exações que tiverem permissão na lei para serem embutidas no preço é que não podem ser computadas fora do preço da mercadoria, tal qual ocorre com o ICMS. De outra sorte, o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento e não sobre o valor de cada operação, de sorte que a base de cálculo de ambas as contribuições é o valor da receita bruta, assim consideradas as receitas operacionais e não operacionais. Tal base de cálculo, portanto, só será conhecida quando se tiver o total do faturamento num determinado mês e não de maneira fracionada, em cada venda de mercadoria, por exemplo.

Destaca que o fato do PIS e da COFINS estarem indicadas em cada Nota Fiscal eletrônica – tal qual detectado pela auditoria – serve apenas como um método para proporcionalizar os valores respectivos para efeito de sua inserção na base de cálculo do ICMS, este sim incidente em cada operação mercantil, exatamente para atender a determinados comandos aplicáveis a este imposto estadual, previstos em acordos interestaduais como o Protocolo 109/2009, cuja cláusula terceira determina claramente o cômputo destas contribuições na base quantitativa do ICMS, conforme demonstrado linhas atrás.

Salienta que todo este raciocínio se retira do entendimento consagrado na jurisprudência do STJ, cujo aresto paradigma foi da lavra do Relator Ministro Herman Benjamin, a propósito de examinar se o PIS e a COFINS podem ser repassadas ou não para o consumidor nas faturas de contas telefônicas (Resp. 1053778-RS, julgado em 09/09/2008). Assim, cumpre trazer à baila alguns trechos do voto, a começar pela ementa, na qual se diz que “*é indevido o repasse do PIS e da COFINS na fatura telefônica, por **ausência** de expressa e inequívoca previsão na lei*” e de que “***somente** o ICMS, por expressa disposição legal, deve ser objeto de destaque e cobrança na fatura, repassando-se diretamente o ônus ao assinante*” (negritou).

Ressalta que mais adiante, no corpo do voto propriamente dito, valendo-se do acórdão proferido em segundo grau, salienta-se que “o PIS e a COFINS somente podem integrar o preço das tarifas compondo os seus custos, proporcionalmente, segundo o grau de participação na formação do preço, de modo que o repasse seja somente o econômico, mas jamais o jurídico. Em face do sistema jurídico vigente e das disposições constitucionais e legais em vigor, portanto, o repasse do PIS e da COFINS somente pode ser o econômico e nunca o repasse jurídico”. Em seguida, o

Ministro se aproveita do arrazoado da então Recorrente para aquilatar que não se efetua o repasse direto do PIS e da COFINS aos consumidores, “*tal qual ocorre com o ICMS, não havendo que se falar em repercussão jurídica de tais contribuições, mas apenas de repercussão econômica, o que não é vedado pelo ordenamento jurídico. Aliás, a repercussão econômica dos tributos incidentes sobre a cadeia produtiva é inerente à atividade empresarial, como forma de se obter lucro (...)* A esse fenômeno de repasse do custo tributário dá-se o nome de **repercussão econômica** que é estudada pelas Ciências Econômicas, que não se confunde com a repercussão jurídica dos tributos” (grifos e negritos originais).

E, por último, o Relator arremata: “*De fato, o consumidor arca indiretamente com os ônus decorrentes, p. ex., do IPTU pago pela concessionária sobre os imóveis de sua propriedade ou da Contribuição Previdenciária relativa a seus empregados. Contudo, esses tributos (exceção ao ICMS) não são cobrados na fatura telefônica como acréscimos, pelo que a ‘repercussão econômica’ se reflete na composição da própria tarifa estipulada para o serviço*” (aspas, parêntesis e negritos originais).

Destaca que acompanha a decisão paradigma o seguinte julgado:

“1. A 2ª Turma desta Corte, na assentada de 9.9.2008, ao apreciar o tema, na ocasião do julgamento do REsp 1.053.778-RS, rel. Min. Herman Benjamin, considerou ser **indevido o repasse do PIS e da COFINS na fatura telefônica, por ausência de expressa e inequívoca previsão na lei**, e que referidos tributos não incidem sobre a operação individualizada de cada consumidor, mas sobre o faturamento global da empresa.

2. No precedente da 2ª Turma, no qual se pautou o acórdão embargado, reconheceu-se que **‘somente o ICMS, por expressa disposição legal, deve ser objeto de destaque e cobrança na fatura, repassando-se diretamente o ônus ao assinante’**, e é esta orientação que deve prevalecer” (2ª T., EDecl nos EDecl no REsp 625.767-RJ, rel. Min. Humberto Martins, DJe de 9.6.2009; aspas originais, destaques da transcrição).

E, posteriormente, as decisões emanadas do REsp 910784 (DJe de 23/6/2009), AgRg no Ag1102492 (DJe de 14/9/2009), REsp 1102750 (DJe de 22/9/2009) e AgRg no AgRg no REsp 1167377 (DJe de 03/5/2011).

Assegura que pelos precedentes jurisprudenciais atrás transcritos, falece de consistência o argumento de que a auditoria partiu de mera presunção. Aduz que não se trata de presunção ou de ficção jurídica, como pensa a autuada, numa linha impugnatória infértil que ocupou boa parte de seu arrazoado, a ponto de trazer jurisprudência administrativa trabalhista. Diz que faz parte da natureza do PIS e da COFINS não incidir sobre a operação, evento econômico-jurídico sujeito ao ICMS e que, no regime de substituição tributária, pressupõe o valor *proporcionalizado* destas contribuições na sua base de cálculo, conforme manda *expressamente* a legislação tributária deste imposto estadual, nomeadamente o Protocolo 109/2009 tantas vezes aqui referido. Daí as notas fiscais eletrônicas apontarem os valores relacionados àquelas operações que farão parte do faturamento da empresa no final do mês.

Entende que por todos estes motivos se mostra contraproducente o pedido de diligência formulado pela autuada e, via de consequência, para nada se prestam as perguntas formuladas pela impugnante. Isto porque não se quer saber neste processo se houve **repercussão econômica** pelo fato das contribuições em tela terem sido consideradas no preço. O importante é saber se a legislação pertinente autorizou que tais tributos fossem embutidos no preço – tal qual o próprio ICMS – e por isso ensejaram repercussão jurídica. E o que se viu foi o contrário, o de inexistir no ordenamento qualquer determinação neste sentido.

Por fim, aduz que a única autorização legal que interessa o deslinde da questão reside no multicitado Protocolo ICMS 109/2009, ao admitir a inserção na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária das contribuições **relacionadas** com as operações acobertadas pelas notas fiscais respectivas.

VOTO

Na autuação em lide é imputada ao sujeito passivo ter procedido a retenção a menos do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo 109/09), tendo em vista

que o sujeito passivo deixou de inserir na sua base cálculo o valor do PISE da COFINS, em desatenção ao disposto no § 1º da Cláusula Terceira.

Não pode ser acolhida a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois a autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Em relação ao argumento defensivo de que houve presunção do fisco quanto à não inclusão das contribuições sociais na base de cálculo, pois teria realizado uma *“contas de chegar do fisco feitas do fim para o começo”*, por se tratar de questão diretamente relacionada com o mérito da autuação a mesma será analisada oportunamente.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide, inclusive com resposta para questões levantadas pela defesa, forme segue:

1ª questão: *Quais as Notas Fiscais Eletrônicas impugnadas pelo fisco?*

Entendo que não resta dúvida que os documentos fiscais são os consignados no levantamento, os quais foram entregues o sujeito passivo.

2ª questão: *Qual o preço líquido de imposto e contribuições praticado pela unidade vendedora autuada durante os exercícios 10/11 para cada operação autuada ?*

Tal questão não tem relação com a presente lide, a qual reside em sabe se o autuado atendeu ou não as disposições prevista no Protocolo nº 109/09.

3ª questão: *Qual os preços das operações praticados pela autuada com a inclusão dos tributos e contribuições ?*

Esses dados encontram-se listados no demonstrativo da infração, os quais refletem os dados constantes das notas fiscais eletrônicas.

4ª questão: *Considerando a resposta aos quesitos anteriores, na base de cálculo praticada pela autuada, com relação à série de produtos vendidos e utilizada nas notas fiscais de venda, estão integradas as Contribuições Sociais ?*

Tal resposta será a própria conclusão do presente voto.

5ª questão: *Considerada a resposta ao quesito antecedente, haveria diferenças de ST em favor do fisco, e quais e quanto seriam ?*

Às diferenças foram apuradas e detalhadas nos papéis de trabalho elaborados durante a ação fiscal.

Devo ressaltar que a defesa não apresentou nenhum questionamento em relação aos números apurados e documentos fiscais consignados nos levantamentos fiscais, parte integrante do Auto de Infração em lide.

No mérito, a questão está centrada na inclusão das contribuições PIS/COFINS na apuração da base de cálculo do ICMS – ST- Substituição Tributária, incidentes sobre operações com artigos de papelaria realizada por contribuinte localizado no Estado de São Paulo, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, na forma do Protocolo ICMS 109/09.

O referido protocolo, em sua Cláusula primeira, estabelece que nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único do mesmo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM/SH, destinadas ao Estado de São Paulo ou ao Estado da Bahia, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS relativo às operações subsequentes.

Quanto ao ponto previsto na Cláusula primeira não existe lide, pois o autuado não questionou sua responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS em favor do Estado da Bahia.

A lide persiste em relação aos valores do PIS e da COFINS em relação a formação da base de cálculo da substituição tributária.

Entende o sujeito passivo, de forma resumida, que o PIS e a COFINS são calculadas “por dentro”, tal qual o ICMS, de modo que no valor unitário da mercadoria comercializada já se encontram embutidos os montantes das referenciadas contribuições, pelo que incluir mais uma vez tais tributos na base de cálculo do ICMS seria considerar em duplicidade tais valores. Isto, pelo menos, é o que sustenta o contribuinte. Assegura que o fisco partiu de meras presunções, fazendo uma espécie de “*conta de chegada*”, analisando os números do “fim para trás”.

Tal questão envolve o disposto no § 1º da **Cláusula terceira** do Protocolo ICMS 109/09, *in verbis*:

Cláusula terceira *A base de cálculo do imposto, para os fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço a consumidor constante na legislação do Estado de destino da mercadoria para suas operações internas com produto mencionado no Anexo Único deste Protocolo.*

*§ 1º Em substituição ao valor de que trata o caput, a legislação do Estado de destino da mercadoria poderá fixar a base de cálculo do imposto como sendo o preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, **contribuições** e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”), calculado segundo a fórmula $MVA \text{ ajustada} = [(1 + MVA \text{ ST original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1$ ”, onde: Grifei.*

Entendo que o argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, uma vez que existe disposição expressa no § 1º acima transcrito de que na fixação da base de cálculo do imposto deve ser incluídos os valores das contribuições, que no caso em tela são o PIS e COFINS, de igual modo não pode ser acolhido o argumento de tais contribuições são calculadas por dentro, uma vez que não existe previsão legal para tal.

No caso do ICMS, que é computado quando da formação do preço da mercadoria, existe autorização legal para tanto, com repercussões jurídicas, inclusive com vistas a identificar quem será a pessoa legitimada para pleitear uma eventual restituição. Entretanto, o mesmo não ocorre em relação contribuições em tela, conforme se depreende das Leis 9718/98 e 10.637/2002.

Não resta dúvida que o PIS é calculada com base no faturamento, assim entendido como total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação e classificação contábil, considerado como tal a receita bruta obtida com a venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, na forma dos art. 1º, 2º e 3º da Lei 9718/1998 e art. 1º da Lei 10637/2002. Assim, a base de cálculo adotada para o PIS correspondeu à receita obtida com a venda de mercadorias, aplicando-se a alíquota cumulativa de 1,65%, redundando no PIS a recolher. Tal fato, em meu entendimento, demonstra que o referido valor não é embutido no preço porque na operação de venda individualmente, o mesmo somente é apurado quando da ocorrência do faturamento global.

Com bem destacou o autuante, se o PIS estivesse submetida à sistemática de ser calculada “por dentro”, não haveria a necessidade do legislador do Protocolo ICMS 109/2009 em sua cláusula terceira, § 1º, advertir que a base de cálculo deste imposto equivalerá “*ao montante formado pelo*

preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos e contribuições...”, acrescidos da MVA ajustada. Fosse o PIS calculada “por dentro” e ela já estaria considerada no preço praticado pelo remetente, sendo desnecessário referenciar como parte adicional da base de cálculo as contribuições.

No mesmo sentido, entendo que o raciocínio se aplica à COFINS, uma vez que a Lei 9718/1998 foi gestada para regular o PIS e a COFINS simultaneamente e a Lei 10833/2003 disciplinou a aplicação não cumulativa desta última, em formato muito parecido com o da Lei 10637/2002.

No tocante ao argumento defensivo de que o PIS e a COFINS já estão no preço da mercadoria, que nenhuma importância traz para o deslinde da questão, pois para dimensionar o lucro é necessário considerar no preço da mercadoria ou do serviço todos os custos e despesas ligados à sua atividade. Até mesmo o IPTU incidente sobre imóvel de propriedade do sujeito passivo ou a contribuição para o INSS calculada sobre a folha de empregados poderão ser levados em conta na precificação do produto. Entretanto, no caso em tela o procedimento fiscal comprovou que o autuado não estava incluindo os valores do PIS e da COFINS na base de cálculo da substituição tributária.

Cabe destacar que os valores do PIS e da COFINS consignados no levantamento fiscais foram os indicados em cada Nota Fiscal eletrônica emitida pelo autuado, os quais deveriam ter sido incluídos na base de cálculo do valor retido, conforme previsto no Protocolo 109/2009, cuja cláusula terceira determina claramente o cômputo destas contribuições na base quantitativa do ICMS, conforme demonstrado linhas atrás.

No tocante ao acórdão citado pela defesa, o mesmo não é capaz de elidir a imputação, pois não tem nenhuma força no processo administrativo tributário. Cabendo acolhimento no presente voto as decisões apontadas na informação fiscal, as quais transcrevo:

*“1. A 2ª Turma desta Corte, na assentada de 9.9.2008, ao apreciar o tema, na ocasião do julgamento do REsp 1.053.778-RS, rel. Min. Herman Benjamin, considerou ser **indevido o repasse do PIS e da COFINS na fatura telefônica, por ausência de expressa e inequívoca previsão na lei**, e que referidos tributos não incidem sobre a operação individualizada de cada consumidor, mas sobre o faturamento global da empresa.*

*2. No precedente da 2ª Turma, no qual se pautou o acórdão embargado, reconheceu-se que **‘somente o ICMS, por expressa disposição legal, deve ser objeto de destaque e cobrança na fatura, repassando-se diretamente o ônus ao assinante’**, e é esta orientação que deve prevalecer” (2ª T., EDecl nos EDecl no REsp 625.767-RJ, rel.Min. Humberto Martins, DJe de 9.6.2009; aspas originais, destaques da transcrição).*

Portanto, não resta dúvida que o Protocolo ICMS 109/2009 atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. A base de cálculo corresponderá ao montante formado pelo preço praticado pelo remetente, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada (“MVA Ajustada”). Portanto, os valores do PIS e da COFINS devem ser inseridos na base de cálculo, não podendo ser acolhido o argumento defensivo de que a autuação foi puramente com base em presunção.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206912.0058/12-8**, lavrado contra **SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor de **R\$136.600,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA