



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

Processo n° 10640.004377/2009-01
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.949 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IMPOSTO SIMPLES
Recorrente FELIZ CARD COMERCIO DE CARTOES TELEFONICOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Ano-calendário: 2006

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO. Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PRINCÍPIO DA ISONOMIA. APLICABILIDADE. O princípio da isonomia tributária tem como finalidade assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária que se encontrem em situações equivalentes, vedando distinção de qualquer natureza. Não há que se exigir a sua aplicação para empresas que se encontram em situação distinta.

PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. ATIVIDADE DO LEGISLADOR. IMPERTINÊNCIA. É impertinente a invocação do princípio do não confisco, que incide sobre a exigência de tributos, e não guarda relação com a opção ao regime simplificado.

ATIVIDADE DA EMPRESA. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. A base de cálculo para fins de apuração dos tributos pelo SIMPLES é a receita bruta auferida nas operações de venda de cartões telefônicos aos consumidores finais, não admitida qualquer dedução além daquelas previstas na norma.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

FELIZ CARD COMERCIO DE CARTOES TELEFONICOS LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de processo de lançamento de ofício para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 312.079,24 (fls. 01/02), com acréscimos legais calculados até 30/11/2009, relativamente ao mês de **janeiro do ano-calendário de 2006**, documentado em Autos de Infração (AI) de tributo e contribuições pagos sob a sistemática do Simples, relacionados a seguir:

- a) Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) – SIMPLES — R\$ 21.654,47 (fls. 03/11);
- b) Contribuição para o PIS/Pasep - (PIS) — SIMPLES - R\$ 16.240,86 (fls. 12/17);
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – SIMPLES – R\$ 21.654,47 (fls. 18/23);
- d) Contribuição p/ Financiamento da Seguridade Social (COFINS) — SIMPLES - R\$ 65.281,89 (fls. 24/29);
- e) Contribuição para a Seguridade Social (INSS) —SIMPLES - R\$ 187.247,56 (fls. 30/35).

A autuação foi motivada por:

a) Diferença de base de cálculo, com fundamento no art. 2º, §2º, 3º, §1º, alínea “a”, 5º e 7º, §1º, da Lei nº 9.317/96; art. 3º da Lei nº 9.732/98; arts. 186 e 188, do RIR/99;

b) Insuficiência de recolhimento, com fundamento no art. 1º da Lei nº 7.689/88; art. 5º da Lei nº 9.317/96; art. 3º da Lei nº 9.732/98.

O fiscal autuante esclarece no Relatório Fiscal de fl. 36/46 que a receita omitida é decorrente da divergência entre a base de cálculo do mês de janeiro/2006, apurada pela fiscalização no Livro de Registro de Saídas e aquela informada pela contribuinte na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica – SIMPLES do exercício de 2007. A insuficiência de recolhimento, por sua vez, é proveniente da diferença entre o percentual utilizado pela fiscalização (9,80%) e aquele aplicado pela contribuinte (8,10%) para apurar o total do simples devido do mês de janeiro de 2006.

Ciente do feito em 21/01/2010 (AR de fls. 287), a autuada, por meio de seu procurador, devidamente constituído pelo instrumento de fls. 302, apresentou impugnação em 19/02/2010 (fls. 288/300), alegando, “verbis”:

1-DOS FATOS:

I - Em 25 de maio de 2009, a Contribuinte tomou ciência do início da Ação Fiscal determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal n.º 06.1.04.00-2009-00294. Segundo consta no Auto de Infração, a elevada movimentação bancária da Empresa não seria compatível com a receita oriunda da sua atividade.

II- Transcorridos mais de 6 meses, em 18 de dezembro de 2009, foi lavrado Auto de Infração. Nas suas razões, extrai-se que a sua principal fundamentação foi a alegação de que a receita bruta da Contribuinte seria o valor total das saídas dos cartões telefônicos supostamente comercializados, e não sua margem de participação neles —descontos obtidos sobre o seu valor de face. Assim, encontrou-se uma divergência total entre as receitas declaradas e o valor de saída dos cartões telefônicos, que totalizam o montante de R\$ 13.155.012,48 (receita submetida à apuração pelo lucro presumido) e de R\$ 1.371.873,30 (receita submetida à apuração pelo SIMPLES).

III- No entanto, conforme se comprovará adiante, a base tributável da Contribuinte deve ser a prevista nas hipóteses de exceção à regra geral, tais quais as factoring's e revenda de automóveis usados.

2- DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA:

(...)

VI. Sustentado em robustos alicerces principiológicos, constata-se que a tributação da Contribuinte nos termos preconizados no auto de infração ora contestado ofende o princípio da igualdade tributária, uma vez que em atividades de natureza análoga, a base legal para incidência dos tributos federais é a diferença entre a receita bruta e o custo para aquisição da mercadoria a ser vendida e/ou direito creditório adquirido:

(...)

3- DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:

X. Em virtude da violação ao princípio da igualdade tributária, o princípio da capacidade contributiva restou também vilipendiado. De fato, a carga tributária imposta pela atividade fiscalizadora desta respeitável Receita Federal do Brasil é absolutamente incompatível com a atividade desenvolvida pela Contribuinte, e ofende, portanto, o art. 145, §1.º da Constituição Federal:

(...)

XIV. Ademais, a situação para o mês de janeiro de 2006, cuja tributação se dava pelo SIMPLES, era ainda mais grave, pois a Receita Real da Contribuinte foi de R\$73.534,00 e o imposto supostamente devido era de R\$ 142.900,00, ou seja, quase o dobro do montante efetivamente percebido.

XV. De posse desses dados, conclui-se, com clareza meridional, que a tributação aplicável nos termos do auto de infração é inviável para as atividades desempenhadas pela Contribuinte, e possui nítido e hialino caráter confiscatório, o que é vedado expressamente pelo Sistema Constitucional Tributário vigente.

4- DA GARANTIA FUNDAMENTAL CONTRA OS TRIBUTOS DE CARÁTER CONFISCATÓRIO:

XVI Quando o Estado não observa os limites da capacidade contributiva dos seus contribuintes, via de regra, acaba por afrontar o princípio do não confisco tributário. Em verdade, cumpre mencionar que a garantia ao não confisco, embora intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, é um desdobramento direto do direito fundamental à propriedade, que, sob a ótica tributária, impõe limites ao legislador para definir normas e alíquotas.

(...)

XVIII. Ora, não há como contestar que tributos superiores a 70% sobre a Receita Real de qualquer contribuinte apresentam flagrante caráter confiscatório.

XIX. Aliás, ressalte que este problema já fora identificado pelo limo. Sr. Deputado Federal Júlio Lopes, que apresentou o Requerimento n.º 190D348547 de 2006 (íntegra em anexo) para que o Ilmo Sr. Deputado Presidente da Câmara do Deputados o encaminhasse para o Ilmo Sr. Ministro das Comunicações. As principais razões deste Requerimento a Contribuinte toma a liberdade de transcrever:

(...)

Por estas razões, Senhor Ministro, estamos sugerindo que, por meio de proposta legislativa que altere as Leis n.º 10.833/03 e n.º 10.637/02, ou por gestões Junto ao Ministério da Fazenda, (1) seja definida como receita auferida pela comercialização de cartões sob qualquer de suas formas, para fins dos tributos federais, a diferença verificada entre os respectivos valores de aquisição e revenda; (2) se passe a considerar como única ocorrência de fato gerador da COFINS e do PIS a primeira operação de comercialização, cabendo às prestadoras de serviços de telecomunicações calcular e recolher tais tributos sobre os valores de face ou de tabela dos cartões, tudo conforme já ocorre com o ICMS (Convênios ICMS 126/98 e 55/05, do Confaz).

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

5-DO PEDIDO:

Autenticado digitalmente em 31/05/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 31/05/2012 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, Assinado digitalmente em 06/06/2012 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 06/06/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

XXI. Pelo exposto, requer a nulidade do presente Auto de infração, em função de ausência de validade jurídica das normas impositivas dos tributos denominados Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Programa Integração Social (PIS), Contribuição Social s/Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição p/Financiamento da Seguridade Social (COFINS), e seus consectários moratórios (juros e multa), ante à inconstitucionalidade das suas bases de cálculo. Pela eventualidade, apenas, seja declarada a nulidade dos encargos moratórios, haja vista a total inexistência de má-fé da Contribuinte na falta de recolhimento dos tributos mencionados.

A decisão recorrida está assim ementada:

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO. Falece competência à autoridade administrativa para se manifestar quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PRINCÍPIO DA ISONOMIA. APLICABILIDADE. O princípio da isonomia tributária tem como finalidade assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária que se encontrem em situações equivalentes, vedando distinção de qualquer natureza. Não há que se exigir a sua aplicação para empresas que se encontram em situação distinta.

PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO. ATIVIDADE DO LEGISLADOR. IMPERTINÊNCIA. É impertinente a invocação do princípio do não confisco, que incide sobre a exigência de tributos, e não guarda relação com a opção ao regime simplificado.

ATIVIDADE DA EMPRESA. REVENDA DE CARTÕES TELEFÔNICOS. A base de cálculo para fins de apuração dos tributos pelo SIMPLES é a receita bruta auferida nas operações de venda de cartões telefônicos aos consumidores finais, não admitida qualquer dedução além daquelas previstas na norma.

Impugnação Improcedente.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento nos seguintes termos (verbis):

Diante de todo o exposto, requer seja provido o presente Recurso Voluntário, julgando-se insubsistente o Auto de Infração, tendo em vista a ausência de validade jurídica das normas impositivas na forma de recolhimento simplificado – SIMPLES e seus consectários moratórios (juros e multa), ante à inconstitucionalidade das suas bases de cálculo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Inicialmente, cumpre esclarecer que à autoridade administrativa no desempenho da atividade lançadora, que é vinculada e obrigatória, cabe exigir o crédito tributário com observância da legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, segundo o artigo 144, *caput*, do Código Tributário Nacional, sem imiscuir-se no aspecto da validade da lei sob o ponto de vista de qualquer princípio constitucional, mormente os da capacidade contributiva, igualdade tributária e do não confisco tributário, porquanto a norma legal presume-se válida e de acordo com os princípios da Constituição da República, assegurado o direito de quem, porventura, julgar-se prejudicado argüir a pretensa inconstitucionalidade na órbita competente, que é o Poder Judiciário.

Aliás, acerca do argumento de possível ofensa a princípios constitucionais, não cabe efetivamente a esta autoridade julgadora manifestar-se a respeito, por lhe faltar competência para fazê-lo, repise-se, conforme o art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.491/2009 (DOU de 28 de maio de 2009).

Portanto, não obstante o que a defesa traz em sua impugnação, por falta de competência não será feito aqui o exame da constitucionalidade de leis ou da legalidade de normas tributárias que fundamentaram o presente lançamento, estando este julgador administrativo adstrito aos estreitos limites da apreciação da matéria tributável.

Reitera a recorrente que a carga tributária imposta pela atividade fiscalizadora da RFB é absolutamente incompatível com a atividade desenvolvida pela contribuinte, e ofende, portanto, o art. 145, §1º da Constituição Federal.

Nesse quesito, registre-se que o lançamento tributário é rigidamente regrado pela lei, ou, no dizer do art. 3º do CTN, é “*atividade administrativa plenamente vinculada*”. O que é determinante para a efetivação do lançamento é a ocorrência do fato gerador, e não a repercussão da exigência no patrimônio do contribuinte. Conforme o art. 142 do CTN, ocorrido o fato gerador, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário, calculando a exigência de acordo com a lei vigente à época do fato, sendo irrelevante sua repercussão na situação econômico-financeira do sujeito passivo.

Afirma a requerente que a tributação da contribuinte nos termos preconizados no auto de infração ofende o princípio da igualdade tributária, uma vez que em **atividades de natureza análoga**, a base legal para incidência dos tributos federais é a diferença entre a receita bruta e o custo para aquisição da mercadoria a ser vendida e/ou direito creditório adquirido.

Acrescenta que a base tributável da contribuinte deve ser a prevista nas hipóteses de exceção à regra geral, tais quais as *factoring's* e revenda de automóveis usados.

Esclareça-se, no que compete ao princípio da isonomia tributária previsto no art. 150, inciso II, da Constituição Federal, que o dispositivo constitucional tem como finalidade assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos da obrigação tributária que se encontrem em situações equivalentes, vedando distinção de qualquer natureza. Não há que se exigir a sua aplicação para empresas que se encontram em situação distinta.

No que se relaciona à afirmação de que o art. 150, inciso IV, da CF/1988, veda a tributação com efeito de confisco, assinala-se que a questão relaciona-se à instituição de tributos, e dirige-se à atividade do legislador, sendo, portanto, impertinente à presente causa.

No mérito, cabe ressaltar que a recorrente volta a contestar a base de cálculo dos tributos das empresas que se dedicam à comercialização de cartões telefônicos. Sustenta que os cartões de telefonia móvel são comprados e vendidos pelos mesmos valores e que sua receita bruta seria tão somente os descontos obtidos nas notas fiscais de entrada onde a empresa obtém a sua receita que é a base para a tributação. Assim, segundo a defesa, não haveria diferenças a serem tributadas.

Reitere-se que a questão relacionada ao tratamento tributário a ser dado às receitas decorrentes da revenda de cartões telefônicos foi objeto de análise pela Superintendência Regional da Receita Federal da 7ª Região Fiscal, na Decisão SRRF/7ª RF/Disit nº 35, de 09/02/2000 e também pela Superintendência Regional da Receita Federal da 2ª Região Fiscal, na Solução de Consulta SRRF/2ª RF/Disit nº 36, de 05/04/2004, cujos fundamentos novamente transcreve-se:

“RELATÓRIO

A consulente acima qualificada afirma pretender constituir pessoa jurídica que irá atuar na revenda de cartões telefônicos, os quais são adquiridos de companhias de telecomunicações já com desconto percentual sobre o valor dos cartões, desconto esse que representará o ganho da futura empresa, tendo em vista o preço de venda dos produtos ser prefixado. Informa que com relação ao imposto estadual não terá problemas, “pois na Nota de compra já vem tributado até o consumidor final, assim não preciso emitir Notas de vendas”.

(...)

FUNDAMENTOS LEGAIS

4. Todo o problema se resume em verificar se os valores que serão recebidos pela consulente, a título de venda dos cartões, significam ou não receita sua, já que a interessada entende que sua remuneração se restringe ao valor do desconto obtido na compra dos cartões.

5. Em primeiro lugar, deve-se ter em mente que, tanto do aspecto econômico como do aspecto jurídico, receita e lucro são realidades distintas. A primeira significa valores obtidos por alguém na consecução de certa atividade. Já o segundo, significa o resultado líquido, positivo, conseqüente desta mesma operação; é o resultado algébrico do confronto entre receitas e custos (e despesas também).

6. Se determinada pessoa adquire um bem e, por contingências quaisquer, o revende por valor inferior, não obterá lucro ; mas, ainda sim, terá receita .

7. Em raríssimas hipóteses, o valor da receita corresponde exatamente ao lucro da atividade. Isto é, dificilmente haverá uma atividade isenta de custos e despesas. No

comércio de mercadorias, por exemplo, o custo da mercadoria vendida representa imensa proporção do preço cobrado do consumidor; na prestação de serviços, o custo deste (mão-de-obra, materiais usados, royalties pelo uso da marca ou tecnologia, etc.) corresponde, da mesma forma, a parcela considerável do preço cobrado do tomador. É lógico que certas atividades possuem margens de lucratividade maior ou menor que outras; no entanto, custos e despesas existirão para a consecução do empreendimento, o que faz com que lucro e receita sejam, repise-se, elementos distintos.

8. No caso ora oferecido, muito embora a margem de lucro operacional seja um percentual preestabelecido, a receita da consulente é composta pela totalidade dos valores recebidos dos consumidores. A consulente, quanto à circulação dos cartões – fonte das receitas em estudo –, não é uma consignatária ou procuradora da concessionária. A interessada os adquire, tornando-os seus, e os revende por conta própria. Entre a consulente e a concessionária existe típico contrato de compra e venda dos cartões, o mesmo acontecendo entre a consulente e seus clientes.(g.n.)

9. Ao receber os valores de seus clientes, a consulente não o faz em nome ou por conta de outrem, mas sim em nome e por conta próprios. A receita é, na integridade, sua, muito embora o lucro da operação signifique apenas uma fração do valor recebido, o que, aliás, acontece com praticamente todas as atividades, sejam comerciais, sejam civis.

10. É obvio que, na situação apresentada, a prestadora dos serviços de telefonia é a concessionária, e não a consulente. No entanto, a esta cabe a comercialização dos títulos (cartões) que darão direito à referida prestação.

11. As contribuições sociais sobre o faturamento (PIS/Pasep e Cofins) incidem sobre os valores totais percebidos pela consulente, sem prejuízo da incidência também sobre as receitas da concessionária, conforme se pode inferir da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

“ Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...)” (grifou-se)

12. Já o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro (CSLL) são tributos incidentes sobre o lucro das empresas, havendo, em regra, a possibilidade de os custos e as despesas serem abatidos na apuração de seus montantes devidos. Tal observação é válida, obviamente, na apuração feita com base no lucro real. Em se tratando de lucro presumido, tal sistemática, por natureza, não leva em conta os efetivos custos e despesas da empresa, mas apenas os presume, através de coeficientes elencados na lei, que, por sua vez, são aplicados sobre a receita bruta.

13. De qualquer forma, a totalidade dos valores recebidos pela consulente de seus clientes significa receita, para que haja a apuração do lucro, seja pela sistemática real, seja pela sistemática presumida. Vale dizer, tratando-se de operação por conta

própria, a receita envolve todo o montante recebido. É o que regula o art. 279 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), de aplicação subsidiária em relação à CSLL:

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12).”

(...)” (grifou-se)

CONCLUSÃO

Posto isso e no uso da competência estabelecida no art. 48, § 1º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, soluciona-se a presente consulta, em instância única, esclarecendo que na revenda de cartões telefônicos constitui receita da revendedora a totalidade dos valores recebidos de seus clientes, e, por conseguinte, tal receita sofre a incidência das contribuições sociais sobre o faturamento – PIS/Pasep e Cofins –, bem como entra no cômputo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.”

O mesmo entendimento deve ser aplicado ao Simples, posto que adota o mesmo conceito de receita bruta acima transcrito.

Portanto, é de se concluir que, na sistemática do Simples, a atividade exercida a revenda de cartões telefônicos deve considerar como receita a totalidade dos valores recebidos de seus clientes.

Por fim, frise-se que tanto a adesão ao Simples, quanto a adoção do Lucro Presumido são prerrogativas do contribuinte que poderia ter adotado a tributação pelo Lucro Real que é a sistemática primária para qualquer empresa apurar o lucro tributável no IRPJ e CSLL. Ao optar pelo Simples, a contribuinte está sujeita a regra geral, qual seja aplicar o percentual de presunção do lucro sobre o valor das receitas operacionais e apurar a base de cálculo tributável.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza