



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

<p align="center">MINISTÉRIO DA FAZENDA Segundo Conselho de Contribuintes Publicado no Diário Oficial da União De <u>34 / 04 / 06</u> VISTO </p>

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : **ULTRA RODOVIAS BRASILEIRAS LTDA.**
Recorrida : **DRJ no Rio de Janeiro - RJ**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA.

Considera-se inexistente o pedido de perícia formulado em desacordo com as formalidades impostas pelo Decreto nº 70.235/72.

COFINS. DECADÊNCIA.

O direito de apurar e constituir créditos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins extingue-se após 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (Acórdão CSRF/02-01.655).

RECEITAS DE CONTRATOS DE TRANSPORTE. SUBCONTRATAÇÃO DO SERVIÇO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AGENCIAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS VALORES RELATIVOS À SUBCONTRATAÇÃO.

Inexiste agenciamento nos casos em que a prestadora de serviços de transporte contrata, em seu nome, serviços de transporte de terceiros para cumprir o contrato firmado com o tomador de serviço, configurando-se como faturamento o valor integral do primeiro contrato.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA.

A base de cálculo da Cofins é a totalidade das receitas da pessoa jurídica, conforme previsto em lei.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **ULTRA RODOVIAS BRASILEIRAS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Raimar da Silva Aguiar (Relator), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda quanto à decadência, que consideravam de 5 (cinco) anos e, no mérito, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar (Relator) e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que votavam pela exclusão da base de cálculo a receita de subcontratação de frete. O Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda apresentou declaração de voto quanto à decadência. Designado o Conselheiro Antonio Zomer para redigir o voto vencedor. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Oscar Sant'Anna de Castro Freitas.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005

Antônio Carlos Atulim
Presidente

Antônio Zomer
Relator-Designado

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Maria Cristina Roza da Costa.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/09/2005

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Recorrente : **ULTRA RODOVIAS BRASILEIRAS LTDA.**

RELATÓRIO

Contra a Recorrente foi lavrado o Auto de Infração de fls. 77/80 para exigência da Cofins, no período de 07/95 a 07/2000, sendo infringidos os arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/1991, 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, e da MP nº 1.858/99 e reedições.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 68/69, as exclusões da base de cálculo da contribuição referem-se aos valores repassados aos carreteiros autônomos, escriturados na conta 3.1.11.13 - Prestação de Serviços p/Pessoa Física, pois o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1991-18, de 09 de julho de 2000 e que, segundo o Ato Declaratório nº 56/2000, para o período de 1º de fevereiro de 1999 a 09 de junho de 2000, a eventual exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins não produziu eficácia.

A ciência do lançamento de ofício ocorreu em 19/02/2001, conforme ciência pessoal exarada na própria autuação que instrui os presentes autos, pelo sócio da Recorrente.

Irresignada, a Recorrente apresentou, tempestivamente, a impugnação de fls. 84/89, alegando que:

- o Auto de Infração contesta a validade do dispositivo legal, por depender de regulamentação;
- as transferências não foram “computadas como receitas”, e sim como créditos de terceiros em seu poder;
- as exclusões não decorrem necessariamente do mencionado dispositivo, embora a ele faça referência o seu registro contábil, mas da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 70/1991, que lhe dão suporte independentemente de regulamentação;
- o art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991 prevê que o PIS e a Cofins têm como base de cálculo a receita bruta das vendas de mercadorias e dos serviços prestados de qualquer natureza. A conclusão, então, é no sentido de que no cálculo da contribuição não são incluídos os serviços prestados por terceiros, que não são parte da sua receita;
- por “faturamento” se entende o valor definido na legislação do IR como receita operacional, excluído o que é transferido para os autônomos carreteiros;
- apenas arrecada os valores, não sendo deles credora, proprietária nem beneficiária, apenas consignatária ou depositária, repassando-os aos verdadeiros destinatários, conforme o previamente estabelecido na atividade de transportes;
- o sistema tributário constitucional não admite a contribuição sobre parcela de imposto retido, não podendo lei ordinária (muito menos Ato Declaratório) instituir essa cobrança sobre a receita de terceiro em poder da empresa porque seria inconstitucional;
- na linha do Supremo Tribunal Federal quanto à análise do imposto de consumo em que o fabricante cobrava por ocasião da primeira venda, quando a impugnante contrata transporte utilizando carreteiros autônomos, segue-se que o valor cobrado não é parcela do preço



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Patricia
Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

de seus serviços, mas um fundo que, ao ser cobrado, é lançado em seu caixa e, após, repassado àqueles a quem por direito pertencem;

- a base de cálculo é a expressão do aspecto material do fato imponible, representando legalmente o valor, grandeza ou expressão numérica do fato gerador. Indispensável, portanto, configurar-se uma relação de pertinência e inerência da base de cálculo com o fato gerador, pois, de outro modo, inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo;

- a contabilidade não deve ser entendida como um fim em si mesma. Para interpretar os dados por ela fornecidos, deve-se considerar a natureza da empresa, os seus princípios negociais, máxime quando práticas costumeiras relativas aos serviços prestados e da efetiva receita correspondente, sob pena de distorção se desconsiderados esses aspectos;

- a conclusão inevitável é que os valores que por direito e de fato pertencem aos efetivos prestadores de serviços, não podem ser considerados como parte dos serviços prestados pela Impugnante e neste sentido é a jurisprudência;

- requer perícia, a fim de que sejam identificadas a prestação de serviços pelos carreteiros autônomos e da receita destes, a ser destacada daquela da impugnante, bem assim a sua contabilização, protestando pela formulação de quesitos e indicação de assistente técnico após o deferimento deste pedido, tudo nos termos dos arts. 17 e 18 do Decreto nº 70.235/1972.

A DRJ no Rio de Janeiro - RJ julgou procedente o lançamento, consoante Acórdão nº 4.582, de 11/02/2004, com a seguinte ementa:

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A TERCEIROS. NORMA DE EFICÁCIA CONDICIONADA À REGULAMENTAÇÃO.

Não produz eficácia a norma legal que, condicionada à regulamentação pelo Poder Executivo, previa a exclusão da base de cálculo da COFINS de valores que, computados como receita, houvessem sido transferidos a outras pessoas jurídicas, porquanto foi revogada previamente à sua regulamentação.

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS.

A base de cálculo inclui a totalidade das receitas de prestação de serviços auferidas pela pessoa jurídica, não havendo previsão legal para exclusão do custo vinculado à sua exclusão.

INCONSTITUCIONALIDADE. *Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.*

PERÍCIA DENEGADA. *A perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requerem conhecimentos especializados para o deslinde de litígio, não se justificando a sua realização quando os elementos comprobatórios encontrando-se inseridos nos autos*

Lançamento Procedente

Ainda inconformada, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 155/164, no qual, em síntese, alega a nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa, ante o indeferimento do pedido de perícia, necessária para identificação dos valores correspondentes às



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 2 19 2005

Cláudia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

receitas auferidas pelos carreteiros autônomos, que não fazem parte de seu quadro de pessoal, bem como a forma como contabilizadas.

No mérito, procura demonstrar que:

- os valores ingressados em sua contabilidade e pertencentes aos carreteiros autônomos contratados têm a natureza jurídica de recursos de terceiros, momentaneamente em sua posse, enquanto não transferidos a quem jurídica e legalmente pertencem, sendo mera depositária de valores dos prestadores de serviços de carga, vinculados aos serviços contratados, de modo que as mesmas não integram sua receita bruta, não compõem seu faturamento mensal, base de cálculo da Cofins;

- somente é receita aquilo que passa a integrar o seu patrimônio, alterando a riqueza;

- nem toda "receita" (nem todo dinheiro que ingressa na contabilidade da empresa), que circula pelo caixa, necessariamente será base impositiva da contribuição, como aquela que é transferida aos terceiros prestadores dos serviços de transporte de carga, por lhes pertencer;

- segundo a Doutrina, o referido inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 não poderia ter sido revogado pelo MP nº 1.991-18, pois o art. 246 da Constituição (na redação dada pela Emenda nº 32) veda a adoção dessa forma legislativa para regulamentar dispositivo que tenha sido alterado por emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 e 12 de setembro de 2001, e, no caso, o art. 195, I, "b", foi objeto da Emenda nº 20/98;

- é descabido o entendimento da SRF, segundo o qual aquele dispositivo da Lei nº 9.718/1998 não teria vigorado por inexistência de regulamentação, da qual dependeria;

- acórdãos das 1ª e 3ª Câmaras do 2º Conselho de Contribuintes apóiam a fundamentação no sentido de que os valores ingressados na empresa e que foram, efetivamente, percebidos pelos terceiros prestadores de serviços, não integram a base de cálculo da Cofins;

- aplica-se ao caso a decisão do Superior Tribunal de Justiça a respeito do ISS, no caso de agenciamento de mão-de-obra por empresa prestadora de serviços, distinguindo receita de entrada, excluídas daquelas as importâncias destinadas ao pagamento de serviços prestados por terceiros;

- o caso em julgamento é análogo, pois, tal como as agências de mão-de-obra, a Recorrente é uma sociedade que presta serviços em conjunto com outras pessoas, não devendo o valor pertencente a terceiro relacionado com a prestação do serviço ser computado como receita sua.

É o relatório.

J *H*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Antonio J. Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
RAIMAR DA SILVA AGUIAR

O presente recurso voluntário é tempestivo, e preenche os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Recorrente, pleiteia, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, em face do não acatamento do requerimento de perícia, com fundamento no art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972.

Além da argumentação da decisão recorrida quanto ao indeferimento da perícia, noto que não foram observados pela Recorrente os requisitos constantes do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, que devem constar da impugnação, sendo, assim, considerados não formulados, a teor do que estabelece o § 1º do citado dispositivo.

Embora tenha a decisão recorrida se manifestado contra a realização da perícia, mesmo estando capenga o pedido quanto aos requisitos constantes do inciso IV (formulação de quesitos e indicação de perito) do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, deixo de declarar a sua nulidade, a teor do § 3º do art. 39 do mesmo Decreto, segundo o qual *"quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta"*.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

Antes de adentrar no mérito da matéria litigiosa, verifica-se que a exigência fiscal posta à apreciação no recurso voluntário em exame é relativa ao período que medeia os meses de julho de 1995 e julho de 2000.

Pelo exposto no relatório integrante da presente decisão, a ciência do lançamento de ofício ocorreu em 19/02/2001, conforme ciência pessoal exarada na própria autuação que instrui os presentes autos pelo sócio da Recorrente.

Assim, em razão do lapso de tempo entre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e a efetivação do lançamento, evidencia-se que transcorreram mais de 05 (cinco) anos.

Embora essa matéria não tenha sido argüida pela Recorrente em suas razões de recurso voluntário, entendo que, sendo matéria de ordem pública, a decadência do direito de efetuar o lançamento, em relação aos fatos geradores ocorridos, no período que medeia os meses de julho de 1995 e janeiro de 1996 pode ser declarada de ofício.

Isto porque, considerando ser da competência dos Conselhos de Contribuintes a revisão, em segunda instância, das exigências fiscais, as prejudiciais que importem em decretação de vício, ou majoração da exigência fiscal, sem sombra de dúvidas, independem da manifestação da parte.

Até mesmo porque não se discute que, conscientemente, se permitiria que fosse levado a efeito contra a contribuinte lançamento manifestamente majorado ou eivado de vício insanável, de forma cristalina, pelo simples fato de a matéria não ter sido alegada nas razões de recurso.

J 5 *[assinatura]*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

É evidente que a preclusão processual não pode alcançar direito indisponível, sobre o qual a autoridade incumbida na revisão do lançamento tem o dever de se pronunciar, ainda que não provocado pela parte.

Apenas para corroborar as alegações expostas acima, vale a pena trazer à colação a ementa do Acórdão nº 105-14.566, de 08/07/2004, de lavra do Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, assim redigida:

CSSL, PIS E COFINS - DECADÊNCIA - APLICAÇÃO DO CTN. PRAZO QUINQUENAL - JURISPRUDÊNCIA DO STF - O prazo decadencial para constituição de crédito tributário relativo à contribuição social para a seguridade social é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, contados do fato gerador, conforme antiga jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 1º do Decreto nº 2.346/97. Matéria de ordem pública passível de ser reconhecida de ofício. (destaquei)

Dessa forma, decaído está o direito de a Fazenda Pública exigir a Cofins relativa aos fatos geradores ocorridos, no período que medeia os meses de julho de 1995 e janeiro de 1996.

No mérito, cuida o presente processo de exigência da Cofins relativa ao recolhimento insuficiente, tendo como causa a exclusão da base de cálculo dos valores repassados a carreteiros autônomos com fundamento na Lei nº 9.718/1998, cujo inciso III do § 2º do art. 3º permitia abater os "os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo".

O ponto nodal da controvérsia está em determinar se os valores repassados aos carreteiros autônomos em razão dos serviços de transportes contratados e realizados integram ou não a receita bruta da Recorrente, para fins de fixação da base de cálculo da contribuição exigida.

O valor do frete é a remuneração do carreteiro autônomo contratado pela Recorrente para suprir eventual indisponibilidade de sua frota, sendo o seu valor fixado através de contrato.

Tal remuneração é, pois, decorrente da relação jurídica estabelecida entre o carreteiro autônomo e a empresa transportadora, com base em contrato escrito, segundo modelo obrigatório aprovado pela Portaria nº 371, de 17/08/1989, do Ministério dos Transportes.

A propósito vale ressaltar que o transporte rodoviário de bens, por vias públicas, no território nacional, está regulamentado pelo Decreto nº 89.874, de 38/06/1984, a teor do que determina a Lei nº 7.092, de 19/04/1983, que cria o Registro Nacional de Transportadores Rodoviários de Bens (RTB) e fixa condições para o exercício da atividade, cabendo, pois, ao Ministério dos Transportes a expedição de normas e instruções pertinentes ao exercício de tal atividade, sendo que a Instrução de Serviço nº 1, de 14/09/1989, ao disciplinar os procedimentos a serem adotados pela Polícia Rodoviária Federal – PRF e demais setores envolvidos na sistemática do Registro Nacional de Transportadores Rodoviários, determina que toda pessoa física ou jurídica que exerça a exploração dessa atividade está obrigada a inscrever-se no RTB.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 2 / 9 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Celiza Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Trata-se, portanto, de atividade plenamente regulada através de legislação federal e de atos normativos expedidos pelas autoridades federais encarregadas de fiscalizar e administrar a exploração dos serviços de transporte rodoviário de bens.

Dessa forma, parte dos valores recebidos pela Recorrente que são repassados aos transportadores comerciais autônomos não constitui receita da Recorrente, não compondo, em consequência, a base de cálculo da contribuição por ela devida, pois, na condição de mera agenciadora do frete contratado, somente deve submeter à Cofins, a parte que, efetivamente, lhe cabe na operação.

De fato, matéria em tudo idêntica à presente discussão já foi objeto de análise do Processo nº 10935.0011371/96-18, Recurso Voluntário nº 101.179, com decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-73.817, em que se concluiu não estarem sujeitos à Cofins os valores relativos aos fretes agenciados, cabendo ao agenciador recolher a contribuição somente sobre a parte relativa à diferença entre o valor recebido do contratante do frete e o pago ao transportador agenciado.

Entendo ainda relevante consignar, nesta assentada, que aquela Primeira Câmara do Segundo Conselho, também, ao julgar o Recurso Voluntário nº 123.057, só que quanto à exigência do PIS, votou pelo provimento do recurso da Recorrente, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 201-77.020.

Naquela oportunidade a Primeira Câmara adotou como razões de decidir, os termos do voto do Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, as seguintes razões:

(...)

Insera-se na discussão a obediência ao princípio da tipicidade cerrada da qual se cerca a determinação do fato gerador, em conformidade com o artigo 114 do CTN e do avanço das deliberações do Colegiado no trato da exata determinação do fenômeno tanto para a Cofins como para o PIS. Por tal, a questão deve ser adequadamente analisada, para bem atender o lido direito das partes.

Para começo de conversa, penso ser árida a discussão se o serviço é prestado através de sub-contratação ou terceirização para, como tal, conceituar o comportamento como custo e não como um serviço autônomo prestado por ente estranho à intimidade e independência da constituição jurídica e dos objetivos sociais da recorrente.

O que está devidamente demonstrado nos autos é que a contribuinte pratica duas operações plenamente distintas de prestação de serviços. Uma de transporte próprio e a outra de agenciamento de transporte praticado por terceiros, tudo dentro de seus objetivos sociais. O valor que corresponde ao seu faturamento nesta última operação é, cristalinamente, o da diferença entre o que recebe do contratante do frete e o pago a quem transporta o produto, outro fato incontroverso.

Não se pode pretender, para alçar à condição de sustentada a posição defendida pelo Fisco, que os ingressos dos valores globais recebidos do contratante do serviço de transporte seja considerado faturamento da ora recorrente.

O faturamento é conceito com fundamento e efeito jurídicos e não pode expandir-se para albergar qualquer ingresso no caixa do contribuinte.

J. R. Dreyer



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL -
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Lembro de opinião que manifestei em discussão em processo onde se analisava a incidência do PIS sobre receita de aluguel de imóveis próprios, considerando que, se a atividade se inseria nos objetivos do contribuinte como atividade econômica, a contribuição era devida, visto que ocorrente faturamento. Contrário sensu, se a atividade não era precípua do contribuinte e o aluguel limitava-se ao aproveitamento de bem ocioso, não ocorria o fenômeno.

Reitero, portanto, que o faturamento ocorre quando existe intimidade entre o ato praticado e a atividade exercida efetivamente pelo contribuinte. Na presente discussão, a atividade (serviço prestado) exercida é o agenciamento de cargas.

Para bem pautar a discussão, devo repelir os fundamentos defendidos pela autoridade fiscal para desmontar os argumentos defendidos sobre a natureza e a limitação do serviço prestado.

Disse a autoridade fiscal, abençoada pela decisão recorrida, que o tratamento dado pelo ICMS demonstrava claramente a extensão do ingresso da receita, como pertencente ao contribuinte, restando o valor do repasse das apregoadas sub-contratação ou terceirização como irrelevantes para afastar a incidência do tributo objeto do presente processo sobre o valor total recebido.

Ainda que possa ser considerável o argumento, o mesmo não se sustenta. Não se pode pretender justificar a incidência de determinado tributo com base em requisito formal (conhecimento de transporte) estabelecido por outro tributo, mormente de outro ente tributante e com fato gerador específico e diverso.

Igualmente irrelevante a não regulamentação e posterior revogação do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que afasta da tributação, verbis: 'os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica'.

Desde sempre defendi ferrenhamente que esta norma é inócua quando comprovadamente os ingressos - que a referida regra chama de receita - forem destinados a outro contribuinte, por força de prestação de serviço autônomo ou até venda de mercadoria na mesma condição. Este entendimento em meritória homenagem ao art. 114 do CTN que estabelece a necessidade e suficiência da situação prevista em lei para a ocorrência do fato gerador como determinante para fazer surgir a obrigação tributária.

Uso como exemplo as operações perpetradas pelas agências de viagem e de publicidade, que recebem, por responsabilidade, valores referentes a serviços prestados por outrem (hotéis, traslados, transportes públicos e veiculação de publicidade por meio de jornais, revistas, rádios e TVs) que, consagradamente, não constituem o fato gerador das obrigações do PIS e da COFINS.

Por penúltimo e em homenagem à minúcia, nem mesmo a amplitude estabelecida pelo § 1º do art. 3º da Lei há pouco citada serve como suporte para pretender exigir a contribuição guerreada.

Diz a norma:

'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.'

A
8



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Cláudia Takafuji
Secretária da Superintendência
Segundo Conselho de Contribuintes

Atente-se para os requisitos da regra. A mesma estabelece como elemento nuclear do fato gerador o faturamento. Especifica que tal constitui-se na receita bruta, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada para defini-la.

Quer dizer a regra que basta ser receita para que o faturamento se aperfeiçoe e faça infletir não somente o PIS como igualmente a Cofins.

Data venia, constato aí questão fulcral. Não admito que qualquer ingresso de valor nos cofres do contribuinte se constitua em receita decorrente de faturamento. Temos nesta assertiva duas figuras distintas. Uma é o ingresso. A outra é a receita. Toda a receita decorre de um ingresso de valores. A recíproca, indene de dúvidas, não é verdadeira. Uso exemplo pontual, ainda que singelo, para ilustrar a conclusão: A devolução, pelo sócio, de um empréstimo feito ao mesmo pela pessoa jurídica é um ingresso de valor. No entanto, não é receita decorrente de faturamento.

Demonstro, por tal, que o conceito de receita deve vincular-se a um ganho da empresa, decorrente de uma atividade plenamente afeiçãoada aos seus objetivos sociais a às suas atividades operacionais. Reitero que, no presente caso, a receita auferida é a decorrente do agenciamento, pela ocorrência das premissas citadas.

Insiro, a propósito e por peculiar, o argumento de que a pretensão do Fisco como postada, representa a incidência dupla do PIS sobre uma só ocorrência do fato gerador relativo ao transporte. Limpido de dúvidas que o serviço de transporte efetuado foi um só. Pretender cobrar o PIS sobre o mesmo de quem não transportou a mercadoria, é fazer incidir a exigência sem que tenha ocorrido o fato gerador. Na pretensão do Fisco, haveria a exigência do PIS do agenciador – recorrente no presente processo -, que não prestou o serviço de transporte, e de quem efetivamente o prestou, terceiro, na condição de agenciado.

Repiso insistentemente que, in casu, a ora recorrente teve somente em seu favor o faturamento/receita decorrente da diferença entre o valor cobrado do tomador do serviço e o pago a quem transportou, desde sempre assim dividido, dado à sua condição de mero agenciador. Volto a insistir que é irrelevante que o transporte feito por terceiro seja identificado como sub-contratação, terceirização, ou qualquer outra definição ou conceito para daí dizer, como pretende a fiscalização, que esta condição determina a diferença entre mero custo da recorrente ou faturamento destinado a terceiros.

Socorro-me, ao final, de trechos de voto da lavra do Conselheiro Gustavo Kelly Alencar, quando este muito bem discorreu a propósito dos conceitos de “receitas” e “entradas”:

(...)

Em consequência do explicitado, a recorrente, ao agenciar fornecimento de trabalhador temporário ao tomador de seus serviços, recebe:

- a) a taxa de agenciamento pela prestação dos serviços que lhe são solicitados;*
- b) os valores dos salários dos trabalhadores temporários e os encargos sociais pertinentes, haja vista que, por força de lei, fica responsável pelo pagamento dessas quantias a que prestou trabalho temporário e pela previdência social. Para desempenhar essa atividade de agenciamento de mão-de-obra temporária, a recorrente possui um quadro de servidores permanentes que lhe prestam serviços. Mantém, por outro ângulo, cadastro contendo nomes de trabalhadores temporários, que não são seus empregados permanentes, os quais são convocados quando terceiros lhe solicitam esse tipo de mão-de-obra. A remuneração bruta que a recorrente recebe, portanto, pelo serviço que lhe foi*

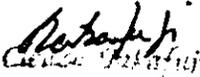
A 9 *[assinatura]*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 2 / 9 / 2005


Secretária da Receita Federal
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

solicitado, é a taxa de agenciamento. As demais parcelas são salários e contribuições sociais de terceiros. Ela, apenas, por força de lei, recebe os valores correspondentes e fica obrigada a pagar a quem de direito (trabalhadores convocados e sujeitos dos encargos sociais). A base de cálculo do ISS, caracterizado o tipo de serviço descrito, há de ser, conseqüentemente, o valor integral que a recorrente recebe pelo agenciamento, sem a inclusão das importâncias voltadas para o pagamento dos salários dos trabalhadores convocados e dos seus encargos sociais. É, portanto, o preço bruto do serviço, sem se efetuar o desconto de qualquer despesa que a empresa tenha para executá-lo. Na espécie, a taxa de agenciamento é o preço bruto do serviço prestado.

Sobre o tema, Eduardo Bottalo, cuidando do ISS, é claro ao apurar o preço do serviço, base imponível do tributo:

'A lista de serviços aprovada pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.87, contempla, em seu item 84, os que consistem em "recrutamento, agenciamento, seleção, colocação ou fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive por empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores avulsos por ele contratados'.

O objetivo do presente estudo é identificar a base de cálculo do imposto a cargo das empresas que prestam os serviços descritos. A importância do tema é revelada pelo inesquecível Geraldo Ataliba nesta expressiva passagem:

'... tão importante, central e decisiva é a base imponível que se pode dizer que - conforme o legislador escolha uma ou outra - poderemos reconhecer configurada esta ou aquela espécie ou subespécie tributária.

43.17 - Efetivamente, em direito tributário, a importância da base imponível é nuclear, já que a obrigação tributária tem por objeto sempre o pagamento de uma soma em dinheiro, que somente pode ser fixada em referência a uma grandeza prevista em lei e ínsita ao fato imponível, ou dela decorrente ou com ela relacionada.

A própria classificação geral dos tributos em espécie e destas em subespécies depende visceralmente deste tão importante aspecto da h.i.' ('Hipótese de Incidência Tributária', 5ª edição, 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1992, pág. 101 - grifamos).

No caso concreto, as empresas prestadoras dos serviços em causa:

a) são reembolsadas por suas clientes pelas importâncias correspondentes aos valores brutos das remunerações devidas aos trabalhadores temporários, acrescidas daquelas relativas aos encargos sociais correspondentes;

b) são pagas, em quantias específicas, a título de remuneração pelos serviços de recrutamento prestados às mesmas clientes. Diante desse quadro, a dívida que surge, no tocante à determinação da base de cálculo do ISS, é saber se esta deve corresponder ao somatório: valores reembolsados ('a') mais valores pagos ('b'), ou, se, ao revés, apenas estes últimos configuram 'grandeza ínsita ao fato imponível'. Em abono ao prevalecimento da primeira corrente, afirma-se que o pagamento de encargos de remuneração de empregados, cujos serviços são recrutados para terceiros, caracterizam custo próprio e nuclear das prestadoras de serviço. Afirma-se, ainda, que a própria redação do item 84 da lista anexa à Lei Complementar nº 56/87, a tanto conduziria, na medida em que contempla o exercício da atividade por meio de "empregados do prestador de serviços ou por trabalhadores por ele contratados".

Nosso entendimento é divergente. Temos que os valores meramente reembolsados às prestadoras de serviços não comportam, sob qualquer argumento, a respectiva inclusão



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.


Secretária de Regulação e Fiscalização
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

na base de cálculo do ISS que lhes cabe. Procuraremos, a seguir, justificar este ponto de vista.

A adequada compreensão da matéria exige, preliminarmente, que se identifique, de modo claro, a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra temporária, com o objetivo de demonstrar que elas agem como meras intermediárias, e, assim, devem ser tributadas exclusivamente em função da remuneração dos serviços que prestam, o que afasta a inclusão, na base de cálculo do tributo, de valores que lhes são apenas reembolsados pelas tomadoras dos mesmos serviços.

Para isso, mister diferenciar o conceito de 'entrada' e 'receita', diversos e com efetiva relevância para o deslinde da questão.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (art. 145, § 1º).

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. As verbas indentificadas como taxa de agenciamento, preço do serviço, são inegavelmente receitas – e sempre foram objeto de tributação pela Autuada, enquanto que as demais, relativas à remuneração dos empregados, são entradas.

Nem se alegue que a exclusão, da base de cálculo da Cofins, in casu, não encontra respaldo legal, pois a questão aqui ultrapassa a previsão do artigo 3º, §2º da Lei 9.718/98, que já foi decidida pelo STJ, conforme decisão abaixo ementada:

'RECURSO ESPECIAL Nº 445.452 - RS (2002/0083660-7)

RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. 'In casu', o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.'



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleiza Takafuji
Cleiza Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Pois, o referido dispositivo cuida inequivocamente de receitas; não de meras entradas. E, como se sabe, não pode o legislador tributário, por força do disposto nos artigos 110 do CTN, alongar, estender ou integrar conceitos de direito privado.

A natureza da atividade de locação e contratação de trabalho temporário são tais que mereceram até mesmo a elaboração de legislação própria, como já visto, dada sua peculiaridade.

E, como cediço, é de notória sabença que conceitos específicos prevalecem sobre os genéricos, princípio da hermenêutica que, repisa-se, foi albergado pelos retrocitados artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Tanto que a própria legislação previdenciária, verificando a peculiaridade citada, tanto da contratação de mão-de-obra temporária, com do agenciamento, locação de contratação de serviços e afins, evoluiu da, inicialmente, atribuição de responsabilidade solidária do contratante(empresa tomadora) e do contratado(empresa prestadora) no recolhimento das contribuições incidentes:

- num primeiro momento, a tomadora incluía o valor da contribuição na fatura de serviços, cabendo ao contratado efetuar o recolhimento – na falta deste, poderia a autarquia cobrar da tomadora, mesmo tendo esta entregue os valores no tempo, forma e valor corretos – caberia à esta exercer seu direito de regresso em face da prestadora;

- posteriormente, passa a legislação a prever a retenção, sobre os devidos valores, da contribuição previdenciária, que passaria a ser recolhida pela própria tomadora, quando do pagamento do serviço.

E, se assim o é, tem-se por única conclusão possível que tais valores não são nem nunca foram receita, mas mera entrada. Logo, não pertencem à base de cálculo de tributo algum devido pela empresa prestadora.

Tomamos ainda o exemplo do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, que tem por fato gerador o acréscimo patrimonial, o que aqui por certo não há. A empresa recebe os valores e imediatamente os repassa a seus destinatários – empregados, INSS (até a modificação da Lei) e o próprio Fisco.

Sendo palavra-gênero, a entrada financeira alcança qualquer receita auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma entrada financeira, mas nem toda entrada financeira constitui uma 'receita', por não ingressar no patrimônio da empresa.

O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio ou a sua riqueza. Receita, do latim 'recepta' é vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é vocábulo que designa o conjunto ou soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha acrescer o seu vulto como elemento novo e positivo. Quanto ao conceito de 'receita', muito se discutiu esse problema da exigência de ingresso no patrimônio da pessoa para ser receita. Para alguns autores, a receita é sinônimo de 'entrada financeira', sendo assim considerada qualquer entrada de dinheiro, venha ou não a constituir patrimônio de quem a recebe. Todos os recebimentos auferidos são incluídos como receita, seja qual for o seu título ou natureza, inclusive o produto da caução, de depósito, de empréstimo ou de fiança criminal.

A 12



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Cláudia T. de F. Silva
Secretária de Seg. e Normas
Segundo Conselho de Contribuintes

Tudo que se recebe constitui receita, seja 'entrada financeira' (não há o ingresso no patrimônio da pessoa), 'renda' (auferida de determinada fonte de propriedade da pessoa), 'preço' (auferido da venda de um bem material ou de um serviço) ou 'receita' (soma de valor que entra para o patrimônio da pessoa).

Receita vem a ser, assim, sinônimo de 'entrada financeira', como atestam João Pedro da Veiga Filho e Walter Paldes Valério, além de outros insignes autores. Para outros doutrinadores, o conceito de receita é mais restrito.

A entrada financeira, para ser receita deve ingressar no patrimônio da pessoa, que fica proprietário da mesma. Aliomar Baleeiro conceitua a receita pública da seguinte forma: 'a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo'. Manuel de Juano, diz ser receita pública, 'toda quantidade de dinheiro ou bens que obtém o Estado como proprietário para empregá-los legitimamente na satisfação das necessidades públicas'.

Seguindo os ensinamentos de Quarta, receita 'é uma riqueza nova que se acrescenta ao patrimônio'. No mesmo sentido: V. Gobbi, Ezio Vanni, Carlos M. Giuliani Fonrouge, além de outros mestres. Conforme se nota, o elemento 'entrada para o patrimônio da pessoa' é essencial para caracterizar a entrada financeira como receita. Esta abrange toda quantidade de dinheiro ou valor obtido pela pessoa, que venha a aumentar o seu patrimônio, seja ingressando diretamente no caixa, seja indiretamente pelo direito de recebê-la, sem um compromisso de devolução posterior, ou sem baixa no valor do ativo.

Ao examinar e comentar a Lei nº 4.320, de 1964, J. Teixeira Machado Jr., define receita da seguinte forma:

'Um conjunto de ingressos financeiros com fontes e fatos geradores próprios e permanentes, oriundos da ação de tributos inerentes à instituição, e que, integrando patrimônio na qualidade de elemento novo, produz-lhe acréscimos, sem contudo gerar obrigações, reservas e reivindicações de terceiros'.

Pelas considerações acima, verifica-se que a base de cálculo da Cofins, no caso da atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária, é a receita bruta proveniente do serviço prestado (o fornecimento da mão-de-obra temporária), assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio do prestador. Na hipótese específica, os valores correspondentes à paga de salários e de encargos sociais dos trabalhadores temporários, são receitas destes e não da empresa prestadora.

Incluir tais valores (salários e encargos) na base de cálculo da Cofins é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária. Como tal, esta exigência arbitrária é inconstitucional por extravasar a competência dos municípios e exasperar na exigência fiscal.

Concluimos então que a base de cálculo da Cofins, na hipótese de prestação de serviços de fornecimento de mão-de-obra temporária, limita-se ao valor das comissões auferidas pela empresa fornecedora (prestadora), sendo vedada a inclusão de valores que não adentram para o patrimônio da empresa prestadora (não são receitas).

O Egrégio Primeiro Tribunal de Alçada Civil de São Paulo já de longa data vem adotando entendimento segundo o qual:

'Não é qualquer receita que enseja a tributação pelo ISS, mas a resultante da prestação de serviços, atividade tributária.'



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

2ª CC-MF
Fl.

Eduardo da Rocha Schmidt
Eduardo da Rocha Schmidt

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Demais receitas, ditas inorgânicas ou secundárias, cuja origem não seja atividade tributária, originando-se de atividades marginais que não representam fruto do serviço prestado, não interessam ao ISS, pois não representam preço do serviço, não constituindo base impositiva do tributo" (Ap. 363.954 - reexame - 3ª C. - J. 1.12.86 - Rel. Juiz Toledo Silva - Rev. dos Trib. 616/104).

O modelo traçado pela ementa transcrita justifica a conclusão de que a atividade desenvolvida pelas empresas de recrutamento de mão-de-obra não pode expressar-se no inconseqüente ato de repassar a trabalhadores temporários valores dos salários e encargos devidos em razão da prestação de serviços feita a terceiros.

E, conquanto tais valores possam mostrar-se quantitativamente expressivos, nem assim perdem a condição, tão bem assinalada pelo v. acórdão, de receitas inorgânicas ou secundárias, não originárias da atividade tributada.

Em face das considerações postas, podemos assentar que a pretensão de incluir-se valores meramente reembolsados às empresas de recrutamento de mão-de-obra na base de cálculo da Cofins enseja:

a) ofensa ao princípio da capacidade contributiva (Constituição da República, art. 145, § 1º), afigurando-se, em conseqüência, confiscatória (Constituição da República, art. 150, IV);

b) desconsideração da natureza dos serviços prestados, nos termos disciplinados pelos artigos 2º e 4º da Lei 6.019/74."

Em socorro deste mesmo entendimento, adoto, da mesma forma, as razões de decidir do Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, Relator do Acórdão nº 202-14.979, verbis:

"A questão reclama se aprofunde o exame do conceito de receita, para o que é bom começo da lição de JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO:

'(...) receita é um plus jurídico, de qualquer natureza ou origem, que agrega um elemento positivo, de qualquer natureza ou origem, que agrega um elemento positivo ao patrimônio, dependendo de específico tratamento legal; e que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente, não decorra de mero cumprimento de obrigação para um terceiro e nem represente simples direito à devolução de direito anteriormente existente, capital social ou reserva de capital'."

E prossegue:

"A pretensão fazendária objetiva a tributação de valores que não representam ingresso patrimonial para a Contribuintes, foge do conceito mesmo de receita - mais amplo que o faturamento -, vulnerando o princípio da capacidade contributiva. O entendimento fazendário confunde, equivocadamente, receita com entrada, o que não é juridicamente possível, como assentou o Superior Tribunal de Justiça:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. EMPRESTA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica o preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas 'intermediações';



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2ª CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, Justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas para o pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem o reembolso. Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributários. Precedentes do E. STJ acerca da distinção.

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco.

Recurso especial provido." (RE 41 1580/SP, Rel. Min. Luís Fux, DJU 16.12.2002, p. 253)

Veja-se o seguinte excerto do voto vencedor proferido pelo Ministro LUIZ FUX:

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das prestadoras, não integram seu patrimônio e, por conseqüência, são elementos incapazes de exprimir traços de sua capacidade contributiva, nos termos em que exige a Constituição da República (Art. 145, § 1º)

As receitas, ao contrário, correspondem ao benefício efetivamente resultante do exercício da atividade profissional. Passam a integrar o patrimônio das prestadoras. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva.

Na mesma linha já decidiu a Primeira Câmara no Acórdão nº 201.73.944, Relator Conselheiro Jorge Freire, de cujo voto extrai-se:

Dúvida não há de que quando a legislação menciona que a base de cálculo da COFINS é o faturamento, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, está se referindo às atividades comerciais próprias do sujeito passivo da relação jurídico tributária e não o de terceiros.

(...)

Assim, nem toda receita que circula pelo caixa da empresa necessariamente será base impositiva da COFINS. E nesse sentido esta Câmara já decidiu quando julgou o Recurso nº 109.019, relatado pelo ilustre Dr. Sergio Gomes Velloso, quando ficou assentado que o valor referente ao repasse de verbas de empresas consorciadas à empresa responsável pela administração da obra a cargo daquelas, não constituía faturamento a ensejar a incidência da norma impositiva.

(...)

Da mesma forma ocorre em relação às chamadas comissões. Embora os valores referentes tais comissões adentrem no caixa da autuada, e isso é inconteste, os mesmos são escriturados em contas redutoras de vendas (comissões a pagar), as quais compensam os montantes lançados em receita. Demais disso, conforme constata-se às fls. 138/177, uma vez repassados tais valores às agências de publicidade, estas emitem nota fiscal de prestação de serviços.

Este entendimento é, também, consagrado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho, no Acórdão 101-93.011, Relatora a Conselheira Sandra Faroni:

"OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

Cleusa Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes MF

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

'Comprovado que as receitas tidas pela fiscalização como omitidas referem-se a vendas de mercadorias de terceiros, recebidas em consignação, sobre as quais a empresa auferiu apenas receita de prestação de serviços (comissão sobre vendas), cancela-se a exigência correspondente.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – As conclusões ao IRPJ a respeito de omissão de receitas aplicam-se aos lançamentos do PIS, Finsocial, Cofins, IRRF e Contribuição Social, eis que afetam da mesma forma as exações.

MULTA – REDUÇÃO DE OFÍCIO – Aplica-se a fato pretérito não definitivamente julgado a legislação tributária que comine penalidade menos gravosa que a prevista na lei em vigor ao tempo da infração. Recurso voluntário provido em parte'."

Por fim, releva notar que a Secretaria da Receita Federal já reconheceu a possibilidade da segregação das receitas das meras entradas, para fins de incidência do PIS e da Cofins, como é exemplo o Ato Declaratório SRF nº 7/2000:

"ATO DECLARATÓRIO Nº 7, DE 14/02/2000 (DOU de 16.02.2000)

Dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às receitas das pessoas jurídicas subordinadas a Fundo de Compensação Tarifária aprovado pelo Poder Público.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições declara que:

I – os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinados ao sistema de compensação tarifária, que devem ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissionário, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal.

II - os valores auferidos a título de repasse, de fundo de compensação tarifária integram a receita bruta, devendo ser consideradas na determinação da base de cálculo dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal."

Ante todo o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, oriento o meu voto no sentido de declarar a decadência do período de 31/07/1995 a 31/01/1996 e, no mérito, dar integral provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.

RAIMAR DA SILVA AGUIAR
RAIMAR DA SILVA AGUIAR



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

Antônio Zomer
Cezar Takafuji

Secretária de Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

A Recorrente pleiteia em suas razões, em preliminar, a nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa, em face do não acatamento do seu requerimento de perícia.

O colegiado de 1º grau, analisando o pleito, assim se manifestou:

Por derradeiro, cumpre esclarecer que não procede o pedido de perícia formulado na inicial, pois não resta evidenciado que o lançamento se baseou em dados incompletos, inidôneos e controvertidos. Pelo contrário, encontram-se as circunstâncias tipificadoras das infringências à legislação tributária, devidamente caracterizadas e enquadradas legalmente. Assim sendo, torna-se desnecessária a perícia solicitada, uma vez que as provas suficientes à elisão do ilícito fiscal poderiam, perfeitamente, ser produzidas nos autos.

Além da argumentação da decisão recorrida, com a qual concordo, observo que não foram observados pela Recorrente os requisitos constantes do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Com efeito, além da exposição dos motivos que a justifique, deve a requerente da perícia formular, na impugnação, todos os quesitos referentes aos exames desejados, com indicação do nome, endereço e qualificação profissional de seu perito.

Não observados os dispositivos regulamentares quanto a esta peculiaridade, considera-se não formulado o pedido de perícia, nos termos do § 1º do citado art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Versa o presente processo sobre lançamento de ofício para exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, que a Autuada teria deixado de recolher no período de julho de 1995 a julho de 2000.

A ciência do auto de infração deu-se em 19 de fevereiro de 2001.

O relator vencido, entendendo ser a decadência matéria de ordem pública, votou pela decadência dos fatos geradores anteriores a fevereiro de 1996, considerando que o prazo que o órgão fazendário dispunha para efetuar o lançamento é de 5 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN.

Atualmente, a posição majoritária nesta Segunda Câmara é a de que a Fazenda Pública dispõe de 10 (dez) anos para efetuar o lançamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991.

No mesmo sentido caminha a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se pode ver na ementa do Acórdão CSRF/02-01.793, de 24/01/2005, *verbis*:

NORMAS GERAIS - DECADÊNCIA - COFINS - O prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em relação à contribuição para



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF
Fl.

Clévia Takafuji

Secretária da Secretaria de Contribuintes
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

financiamento da seguridade social é de 10 anos, regendo-se pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Assim, tendo em conta que o prazo de dez anos começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ser constituído, o termo final para a constituição da exigência fiscal de que aqui se trata ocorrerá em 31 de dezembro de 2005. Como o auto de infração foi lavrado em 19 de fevereiro de 2001, não há que se falar em decadência.

No tocante à base de cálculo da Cofins utilizada pelo Fisco, argumenta a Recorrente que agencia cargas e o valor que paga aos carreteiros é receita de terceiros, que não pode compor a base de cálculo da contribuição.

Primeiramente, atento que o relator da decisão recorrida, ao analisar o contrato de constituição da empresa e suas alterações, deixou assentado que não consta entre seus objetivos sociais a atividade de agenciamento de cargas, que pudesse dar origem à "receita de terceiros", como alega a Recorrente.

Assim, resta saber se os contratos firmados entre a recorrente e as tomadoras do serviço de transporte eram de agenciamento ou se havia subcontratação da prestação de serviços de transporte.

No caso de agenciamento, teria de haver um contrato específico entre a Recorrente e os tomadores do seu serviço, especificando o objeto do contrato e as obrigações de cada parte.

O contrato de agenciamento, obviamente, abrange uma espécie de mandato, pois a empresa que presta o serviço de agenciamento age em nome da outra parte.

Ademais, o referido contrato deve prever a forma de remuneração do prestador de serviços, que, em regra, é fixada em valor por serviço ou percentual do valor da operação agenciada.

No presente caso, não há nos autos contratos de agenciamento. Entretanto, a própria Recorrente deixa claro, tanto na impugnação como no recurso voluntário, que ela formalizava contratos de prestação de serviços de transporte, que eram executados, sempre que possível, com frota própria. A subcontratação só se dava quando não dispunha, na localidade, de frota suficiente para atender ao contrato firmado com o tomador dos serviços.

Desta forma, a Recorrente não participava dos contratos como agente. Ao contrário, agia em seu próprio nome, sendo o transporte rodoviário realizado sempre sob sua responsabilidade. Com efeito, não há nos autos documento que demonstre que os contratos realizados com terceiros tinham a aprovação dos tomadores do serviço no que tange à questão da responsabilidade.

Dessa forma, resta claro que a Recorrente nunca recebeu comissões, não podendo prosperar o argumento de que o seu faturamento seria apenas a diferença entre os valores recebidos dos tomadores do serviço e as despesas tidas com a contratação de transportadores autônomos.

A.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF
Fl.

Clauza Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Resta claro, também, que os tomadores pagavam à Interessada pelos serviços de transporte, cabendo a ela decidir, em cada operação, se subcontrataria, em seu nome, serviços de terceiros.

Assim, se em decorrência do volume dos negócios contratados, a Empresa entende necessário subcontratar outras para a sua execução, ou mesmo carreteiros autônomos, tal fato não implica, de forma alguma, a transferência do negócio contratado, nem que o valor pago por esse serviço seja "receita de terceiros". Ao contrário, os gastos assim efetuados são custos que repercutem no total dos serviços prestados pela Recorrente, afetando o seu lucro, mas não o seu faturamento.

Da mesma forma, não há como caracterizar a receita da prestação de serviços da Recorrente, de conta própria, como sobejamente demonstrado, como receita de terceiros. Conseqüentemente, a receita da Recorrente é o valor total recebido dos tomadores do serviço de transporte de cargas.

Por outro lado, o valor que pagou aos que lhe prestaram serviços de transporte de cargas em regime de subcontratação é custo da Recorrente, não podendo ser excluído da receita bruta, para efeito da incidência das contribuições para o PIS e a Cofins.

Cabe aqui assinalar que as considerações da doutrina e a jurisprudência trazidas à colação pela Recorrente não lhe aproveitam, pois não possuem elas eficácia normativa, nos termos do art. 100, II, do CTN.

Alega a Recorrente que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, amparou o seu procedimento, pois que autorizava a dedução, da base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins, das receitas transferidas a terceiros.

Não tem razão a Recorrente. O dispositivo citado, para ter eficácia, precisava ser regulamentado, como se pode ver na transcrição *ipsis litteris* que abaixo se faz:

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

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta

[...]

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo. (negritos acrescidos)

A regulamentação, entretanto, nunca foi efetuada pelo Poder Executivo. Ao contrário, o inciso III retrotranscrito foi revogado pelo art. 47, inc. IV, b, da Medida Provisória nº 1991-18, de 09/06/2000, sem nunca ter sido eficaz.

Neste pormenor, adoto e transcrevo o seguinte trecho da decisão de 1º grau, que endossa o entendimento acima esposado:

"Conforme entendimento administrativo, como o inciso não foi regulamentado, não teve eficácia. É o que diz o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20/07/2000:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 2 / 9 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Cleusa Takafuji

Secretária da Secretaria Especial de
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e considerando ser a regulamentação, pelo Poder Executivo, do disposto no inciso III do § 2º do art. 3 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, condição resolutória para sua eficácia;

considerando que o referido dispositivo legal foi revogado pela alínea b do inciso IV do art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000;

considerando, finalmente, que, durante sua vigência, o aludido dispositivo legal não foi regulamentado, declara:

não produz eficácia, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no período de 1º de fevereiro de 1999 a 9 de junho de 2000, eventual exclusão da receita bruta que tenha sido feita a título de valores que, computados como receita, hajam sido transferidos para outra pessoa jurídica.

O inc. III do §2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, dispunha que não integrariam a receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo da contribuição, os valores que, computados como receita, tivessem sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas as normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo.

Assim, o citado dispositivo legal ficou pendente de regulamentação. Entretanto, antes que viesse a ser regulamentado, o art. 47 da Medida Provisória nº 1.991-18, de 9 de junho de 2000, promoveu a sua revogação.

Em função disso, em 20 de julho de 2000, foi publicado o Ato Declaratório SRF nº 56, declarando a ineficácia do disposto no citado inciso do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

O Parecer Normativo nº 5, de 25 de maio de 1994, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - Cosit, da Secretaria da Receita Federal, ao examinar os atos normativos - Parecer Normativo e Ato Declaratório Normativo - no que concerne ao aspecto relativo ao momento a partir do qual tem início a produção dos efeitos que lhes são próprios, concluiu que tais atos, como interpretativos que são, não têm o poder de instituir normas, limitando-se a explicitar o sentido e o alcance das normas integrantes dos atos constitutivos que interpretam.

Assim, por possuírem natureza declaratória, sua eficácia retroage ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos, sendo que sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso em relação aos órgãos da administração tributária e aos sujeitos passivos alcançados pela orientação que propiciam.

Atinente à questão central em foco, a SRRF da 8ª Região Fiscal também pronunciou-se a respeito, por intermédio da Decisão nº 262, de 30 de novembro de 2000, no sentido de que os valores transferidos pelas contratadas para outras pessoas jurídicas, ainda que decorrentes da subcontratação de serviços, não podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição."

A posição da administração tributária foi respaldada pelo STJ, no Resp nº 445.452-RS (2002/0083660-7), sendo relator o Min. José Delgado, conforme ementa abaixo transcrita:

RECURSO ESPECIAL. ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI Nº 9.718/98, ARTIGO 3º, § 2º, INCISO III. NORMA DEPENDENTE DE



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 2 / 9 / 2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

Cléuzia Takafuji
Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

REGULAMENTAÇÃO. REVOGAÇÃO PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1991-18/2000. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 97, IV, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DESPROVIMENTO.

1. Se o comando legal inserto no artigo 3º, § 2º, III, da Lei nº 9718/98 previa que a exclusão de crédito tributário ali prevista dependia de normas regulamentares a serem expedidas pelo Executivo, é certo que, embora vigente, não teve eficácia no mundo jurídico, já que não editado o decreto regulamentador, a citada norma foi expressamente revogada com a edição de MP 1991-18/2000. Não comete violação ao artigo 97, IV, do Código Tributário Nacional o decisório que em decorrência deste fato, não reconhece o direito de o recorrente proceder à compensação dos valores que entende ter pago a mais a título de contribuição para o PIS e a COFINS.

2. 'In casu', o legislador não pretendeu a aplicação imediata e genérica da lei, sem que lhe fossem dados outros contornos como pretende a recorrente, caso contrário, não teria limitado seu poder de abrangência.

3. Recurso Especial desprovido.

Não resta dúvida, portanto, que o inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 nunca teve eficácia, pelo que indevida qualquer exclusão da base de cálculo da Cofins efetuada pela Recorrente, sob o argumento de que seriam receitas transferidas a terceiros.

Por fim, constato que pode haver incidência cumulativa nas operações, caso a subcontratada seja pessoa jurídica, pelo fato de que a Cofins, à época dos fatos geradores, era uma contribuição cumulativa, não se lhe aplicando a regra de não-cumulatividade prevista na Constituição Federal, restrita até então ao IPI e ao ICMS.

Com estas considerações, rejeito a preliminar de nulidade da decisão de 1ª instância e, no mérito, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.


ANTONIO ZOMER



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília - DF, em 21/3/2005

2º CC-MF
Fl.

Cláudia Takafuji

Secretária da Segunda Câmara
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10735.000511/2001-80
Recurso nº : 127.172
Acórdão nº : 202-16.215

DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

Em deferência a meus pares, entendo, com relação à preliminar de decadência para a COFINS, reclamada em preliminar pela interessada, promover a presente declaração de voto.

Como é cediço, meu entendimento pessoal sobre a matéria é pela aplicação do prazo decadencial de 05 (cinco) anos para a COFINS, lastreado, friso, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e, inclusive, do próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sentido contrário à que utilizada e empregada nestes autos pela Fiscalização.

A questão em debate, entretanto e pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, a larga maioria e com minha opinião divergente, votou pelo reconhecimento do prazo decenal para a COFINS.

Assim, curvo-me à jurisprudência majoritária daquela Câmara Superior, mesmo porque, senão nesta esfera administrativa, tenho a certeza de que o tema restará definitivamente esclarecido e resolvido, oportunidade em que poderei defender meu posicionamento pessoal.

É minha declaração de voto.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA