



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 03 / 03 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

Recorrente : ENE ENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

NORMAS PROCESSUAIS - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - As autoridades julgadoras administrativas não têm competência para apreciar a alegação de inconstitucionalidade de lei, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário.

COFINS - NÃO-CUMULATIVIDADE - Este princípio não informa a exigência da COFINS, que é constitucionalmente cumulativa em virtude de incidir sobre o faturamento do sujeito passivo.

BASE DE CÁLCULO - Inclui a parcela relativa ao ICMS por se tratar de tributo que integra o preço de venda de mercadorias e serviços e, conseqüentemente, a receita bruta do contribuinte, sem estar relacionada entre as parcelas excluídas pela lei.

MULTA DE OFÍCIO - Decorre de norma que sanciona o inadimplemento da obrigação tributária no prazo fixado em lei, quando apurado em procedimento de ofício, não competindo a este Colegiado manifestar-se a respeito da sua eventual natureza confiscatória.

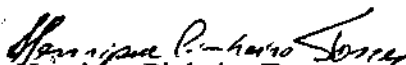
TAXA SELIC - A sua utilização a título de juros de mora está conforme com as disposições do CTN.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ENE ENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente


Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

Recorrente : ENE ENE S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 76/93) interposto contra decisão de primeira instância (fls. 62/68) que considerou procedente o lançamento, cientificado à ora Recorrente em 28/05/99, que exige a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, considerada insuficientemente recolhida ou não recolhida, relativamente aos períodos de apuração de setembro/1996 a dezembro/1998.

Inconformada, a Contribuinte apresentou a tempestiva Impugnação de fls. 49/56, alegando, como bem sintetizado pela decisão recorrida, que:

"(...)

No mérito, aduziu que na apuração do valor lançado foi desobedecida a técnica não-cumulativa, insita ao sistema tributário nacional. Como sua atividade compreende a fabricação e venda de produtos, o seu faturamento não corresponderia ao valor global da operação, uma vez que nele está incluído o custo dos insumos.

Contestou que estivesse confundindo receita bruta com receita líquida e, com isso, trasladando a base de cálculo da Cofins do faturamento para o lucro, pois o valor agregado ainda não seria o lucro. Concluiu que o faturamento corresponde à diferença entre o valor da venda e o custo das mercadorias vendidas.

Disse que a tributação sobre a receita bruta, além de tornar feição confiscatória e ferir a Constituição Federal (CF), art. 150, IV, distancia-se do objetivo traçado pelo art. 170 da mesma CF, que dispõe que a ordem econômica alicerça-se na livre iniciativa.

Acrescentou que a diretriz por ela adotada foi encampada por alguns setores de atividades, tendo sido editada a Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998, convertida na Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que permite, na apuração da base de cálculo do PIS, a dedução da receita bruta de valores, computados como receita, que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

A seguir, passou a contestar a cobrança de juros com base na taxa do Selic, argumentando que se trataria de juros remuneratórios e que sua fixação seria feita pelo Banco Central, e não por lei, como determina o CTN.



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

Em relação à multa, alegou que a Receita Federal já dispunha de todas informações necessárias à lavratura do auto, porque a empresa apresentou regularmente suas declarações de imposto de renda. Assim, não seria pertinente sua aplicação à alíquota de 75%, devendo ser redimensionada para o limite máximo previsto, ou seja, 20%.

Alegou, também, que a tributação do ICMS seria inconstitucional, por representar receita dos Estados e por afrontar o princípio da capacidade contributiva, que deveria ser real, e não fictícia ou presumida."

A autoridade monocrática julgou procedente a ação fiscal, nos termos da Decisão de fls. 62/68, cuja ementa se transcreve:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 30/09/1996 a 31/12/1998

Ementa: EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE DE LEI.

A Administração é incompetente para controlar constitucionalidade e legalidade de atos do Poder Legislativo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/09/1996 a 31/12/1998

Ementa: COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE.

A contribuição para o Cofins é constitucionalmente cumulativa, por incidir sobre o faturamento da empresa contribuinte.

BASE DE CÁLCULO.

É entendimento pacífico que o ICMS, por constituir-se em parte integrante do preço das mercadorias, integra a base de cálculo da contribuição.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 30/09/1996 a 31/12/1998

Ementa: JUROS DE MORA. TAXA DO SELIC.

A exigência de juros de mora com base na taxa do Selic está de acordo com as disposições do Código Tributário Nacional.

MULTA: //



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

As multas proporcionais incidentes sobre tributos não recolhidos têm caráter punitivo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE".

Em tempo hábil e fazendo prova da dispensa judicial do requisito de admissibilidade dos recursos voluntários (fls. 94/96), a Recorrente interpôs o recurso de fls. 76/93, no qual, além de reiterar os argumentos expendidos anteriormente, aduz, em suma, que:

- o julgamento administrativo, por se tratar de uma atividade atípica, torna imprescindível o exame da conformidade da lei posta em apreço com a Constituição, sob pena de invalidar o julgamento;
- a decisão proferida pelo STF no ADC nº 1/95, não percute qualquer efeito sobre os tópicos ali não apreciados; e
- a interpretação do Fisco transgride o § 2º do art. 5º da CF/88, que estabelece que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes do regime e princípios por ela adotados.

É o relatório. //



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

A recusa da autoridade administrativa de debater alegações acerca da constitucionalidade de leis que informam o lançamento atacado em absoluto configura insubmissão à Lei Maior, mas sim o reconhecimento de que o foro próprio para a solução dessas questões é a instância superior e autônoma do Poder Judiciário, segundo a predominante jurisprudência deste Colegiado, na mesma linha de fundamentação deduzida pela decisão recorrida, a despeito das respeitáveis manifestações doutrinárias em sentido contrário, como a defendida pela Recorrente.

Volta a Recorrente a insistir que a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS estaria submetida ao princípio da não-cumulatividade, sob pena de ferir os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da livre iniciativa e da livre concorrência.

Neste particular, aos bem lançados fundamentos da decisão recorrida, demonstrando que o texto constitucional não incluiu a COFINS dentre às exações em que a sistemática da não-cumulatividade deveria ser observada, inclusive, com respaldo na decisão proferida pelo STF na ADC nº 1/95, só resta acrescentar que essa exegese em nada transgride o § 2º do art. 5º da CF/88, que estabelece que os direitos e garantias expressos na Constituição não excluem outros decorrentes do regime e princípios por ela adotados.

Com efeito, em primeiro lugar, é de se notar que não faz o menor sentido pretender manejar outros princípios constitucionais para deferir a um tributo ou contribuição um tratamento/princípio/sistemática que expressamente a própria Constituição deixou de lhe conferir. Em segundo lugar, é evidente que o disposto no § 2º do art. 5º da CF/88 se refere a outros direitos e garantias ou princípios derivados daqueles nela explicitamente encartados, o que logicamente aponta para a desvalia desse dispositivo para o fim pretendido pela Recorrente.

Melhor sorte não merece as lucubrações da Recorrente no sentido de que na atividade de revenda de mercadorias a receita ou faturamento seria a diferença entre o valor pago pela aquisição das mercadorias que comercializa e o valor que será pago pelo consumidor final.

Vejamos o que a melhor doutrina entende como receita, conforme o magistério de JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, um dos mais destacados expoentes na área societária, quiçás o maior, com se vê nos seguintes excertos:

*"Receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado (...)."*¹

*"Receita é o valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito de funcionamento da sociedade empresária."*²

¹ *Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia*, Forense, 1989, pp. 455/456.
² *op.cit.*, p. 456.



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

*"O total de valor recebido pela sociedade empresária é dito 'receita bruta'. 'Receita líquida' é esse valor deduzido dos sacrifícios financeiros suportados para o seu recebimento que não são classificados como custos."*³

E, para arrematar, assim pronunciou o inexcedível mestre sobre a situação em tela:

*"A sociedade empresária de empresa comercial vende mercadoria, e o preço do serviço da comercialização prestado é o lucro na revenda, ou seja, a diferença entre a receita bruta de venda e o custo suportado para adquirir a mercadoria revendida."*⁴
(g/n)

Nesse mesmo diapasão Sergio de Iudícibus e José Carlos Marion⁵ conceitua "lucro operacional bruto" como sendo "diferença entre a receita de vendas menos suas deduções e o custo daquilo que tenha sido vendido", e "receita bruta": "o valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validada, mediata ou imediatamente pelo mercado, provocando acréscimos de patrimônio líquido e simultâneo acréscimo de ativo, sem necessariamente provocar, ao mesmo tempo, um decréscimo do ativo e do patrimônio líquido, caracterizado pela despesa" ou, ainda, "expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período. Em geral, pode-se dizer que é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita."

No plano legal, em sintonia com a doutrina acima exposta, também não há o que discrepar, tendo em vista que a base de cálculo da COFINS, no período considerado, era o faturamento mensal da empresa, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza, nos termos do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91⁶, admitidas as exclusões ali nomeadas.

E, por certo, considerando o cânone unitário da Ciência do Direito, numa abordagem sistemática, verifica-se que o conceito de "receita bruta", até mesmo pela

³ op.cit., p. 457.

⁴ op.cit., p. 457.

⁵ in Dicionário de Termos de Contabilidade, São Paulo, Editora Atlas, 2001, pp. 124 e 169.

⁶ "Art. 2º - A contribuição de que trata o artigo anterior será de 2% (dois por cento) e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Parágrafo único - Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:

a) - do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;

b) - das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente."



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

coincidência da construção frasal adotada, é aquele esmiuçado na legislação do IRPJ, precisamente no artigo 31 da Lei nº 8.981/95, *verbis*:

"Art. 31. 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.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário."

Dessarte não estão excluídos da receita bruta os custos incorridos nas compras de mercadorias, insumos e serviços utilizados na produção da empresa, como deseja a recorrente. Acaso fosse efetuada a exclusão pleiteada estar-se-ia sim tributando o lucro operacional bruto e não a receita bruta, como determina a lei de regência da COFINS.

A propósito do inciso III do § 2º da Lei nº 9.718/98⁷, a diretriz ali estampada, não vigente à época dos fatos em exame e hoje já revogada, de qualquer maneira não agasalharia a tese da Recorrente, pois trata de situação distinta, qual seja, a de valores ingressados (transitados) na caixa da empresa, mas que efetivamente não resultam do exercício das atividades de seu objeto social, mas sim de terceiros, daí a subsequente transferência desses valores para os mesmos.

Hiromi Higuchi e Celso Hiroyuki Higuchi⁸ citam, como exemplo de receitas transferidas para terceiros, as contas telefônicas, nas quais são pagos valores que originariamente não pertencem às empresas de telefonia, como as campanhas de doação da UNICEF, as cobranças de mensalidades dos provedores da Internet, os prefixos 0900, etc. Esses valores não são receitas das empresas de telefonia e, por isso mesmo, não podem integrar sua receita bruta para efeito da legislação tributária federal.

Igualmente o disposto no art. 5º da Lei nº 9.717/98⁹ não abona a tese da Recorrente, porquanto diz respeito a situação peculiar que mereceu um tratamento diferenciado por parte da legislação.

⁷ "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.

§ 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; (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001)
(...)"

⁸ in *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*, São Paulo, Editora Atlas, 2001, pág. 696.

⁹ "Art. 5º As pessoas jurídicas que tenham como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores poderão equiparar, para efeitos tributários, como operação de consignação, as operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, bem assim dos recebidos como parte do preço da venda de veículos novos ou usados."



Processo nº : 10840.001699/99-73
Recurso nº : 117.406
Acórdão nº : 202-15.001

Da mesma forma é de se afastar a pretensão da Recorrente de ver excluída da base de cálculo da COFINS a parcela do ICMS que integra (por dentro) o preço de venda de suas mercadorias e, conseqüentemente, sua receita bruta pelos fundamentos expostos na decisão recorrida, os quais estão conformes com a jurisprudência predominante administrativa e judicial nesta questão.

Ademais, note-se que o comando do § 1º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/75¹⁰ pura e simplesmente dispõe que o ICMS, na qualidade de imposto incidente sobre vendas, deverá ser abatido, juntamente com as outras categorias ali nomeadas, da receita bruta para se chegar à receita líquida, numa incontestada confirmação de que o ICMS integra a receita bruta, ou seja, a base de cálculo da COFINS.

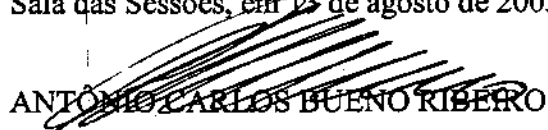
Quanto à aplicação da multa de ofício ao caso em tela, é decorrência da norma que sanciona o inadimplemento da obrigação tributária no prazo fixado em lei quando apurado em procedimento de ofício. O fato de a receita estar exteriorizada em registros contábeis e fiscais da empresa, bem como de declaração de rendimentos, não se identifica com as hipóteses legais nas quais a quitação do crédito tributário a destempo é cominado com a multa de mora, ou com a situação em que o débito é declarado em instrumento com força de "confissão de dívidas" (DCTF), que possibilita a sua imediata inscrição na Dívida Ativa da União, prescindindo da necessidade de lançamento de ofício.

Também não há como prosperar a inconformidade da Recorrente com "patamar" da multa aplicada (75%), por confiscatória, pois, como já dito alhures, é assunto a ser resolvido em outra esfera. De mais a mais, observe-se que a vedação ao confisco insculpida na Carta Magna se refere a tributo, entidade ontologicamente distinta de multa.

Por último, em adendo às razões da decisão recorrida no particular, não há nenhuma ofensa ao conceito jurídico e econômico de juros moratórios pelo fato de a lei se valer da Taxa SELIC para a sua cobrança, o que se conclui da decisão do STF no sentido de que não poderia a TR ser utilizada como indexador de tributos. Naquela decisão, todavia, a Corte Suprema entendeu ser perfeitamente constitucional e legítima a fluência da TR, que possui a mesma natureza da Taxa SELIC, como encargo financeiro, nas hipóteses de débitos tributários vencidos.

Isto posto, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003


ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

"Parágrafo único. Os veículos usados, referidos neste artigo, serão objeto de Nota Fiscal de Entrada e, quando da venda, de Nota Fiscal de Saída, sujeitando-se ao respectivo regime fiscal aplicável às operações de consignação."

¹⁰ "Art. 12. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.
§ 1º A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas."