



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

<b>Processo nº</b>	11075.002322/2004-78
<b>Recurso nº</b>	139.899 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-00.476 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	03 de dezembro de 2009
<b>Matéria</b>	INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 9.718/98, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO RAMO DE BEBIDAS, CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE
<b>Recorrente</b>	ANTARES COMÉRCIO DE DEBIDAS E REPRESENTAÇÕES LTDA
<b>Recorrida</b>	DRJ-SANTA MARIA/RS

**APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO CARF.**

Conforme art. 62, Parágrafo Único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, este Conselho poderá afastar aplicação lei com base em inconstitucionalidade, se de igual modo o Pleno do STF tiver declarado.

**BASE DE CÁLCULO DA COFINS. § 1º, DO ART. 3º, DA LEI Nº 9.718/98. TERMO “FATURAMENTO”.**

O termo “faturamento” contido no § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, deve ser entendido como as receitas oriundas da atividade principal da empresa. Os receitas eventuais alcançadas pela empresa não compõem a base de cálculo da COFINS.

**BASE DE CÁLCULO. ICMS. DISTRIBUIDOR DE BEBIDAS. INCLUSÃO NO FATURAMENTO.**

A base de cálculo da Cofins e do PIS é o faturamento ou receita bruta, sem exclusão do valor do ICMS devido pelo distribuidor de bebidas, que no comércio dessa mercadoria não assume a condição de substituto legal do varejista, posição assumida apenas pelo fabricante, a quem é atribuído o dever de recolher o imposto estadual em substituição ao restante da cadeia de distribuição e comercialização.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS. SERVIÇO DE ENTREGA EFETIVAMENTE PRESTADO. DIREITO A CRÉDITO.**

No regime da não-cumulatividade do PIS e Cofins, as distribuidoras de bebidas que efetivamente entregam essa mercadoria aos adquirentes,

---

comerciantes varejistas, têm direito aos créditos sobre os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos na entrega, independentemente da emissão de notas fiscais de serviço e da separação do preço do serviço na nota fiscal de venda da mercadoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes nos termos: I) para não tributar as bonificações no período da cumulatividade por se afastar o § 1º do art 3º da Lei nº 9.718/98 em face da declaração de constitucionalidade da referida lei, vencidos conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis e Odassi Guerzoni Filho. Designado Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça para redigir o voto vencedor quanto a esse tema. II) para admitir os créditos sobre combustíveis e lubrificantes no período na não-cumulatividade, vencido Conselheiro Odassi Guerzoni Filho.

Gilson Macedo Rosenburg Filho

Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis

Relator

Jean Cleuter Simões Mendonça

Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Odassi Guerzoni Filho, Emanuel Carlos Dantas De Assis, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro De Miranda.

## **Relatório**

O processo trata do Auto de Infração de fls. 04/20, relativo à Cofins, períodos de apuração compreendidos entre 07/1999 e 06/2004, no valor de R\$ 349.925,56, incluindo juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Conforme detalhado no Relatório de Atividade Fiscal e os demonstrativos que integram o Auto de Infração, as infrações apuradas são as seguintes:

- nos períodos de apuração entre jul/1999 e jun/2004 (até jan/2004 sob o regime cumulativo, de fev/2004 em diante sob o não-cumulativo), exclusão indevida na base de cálculo da Contribuição, da parcela do ICMS paga na etapa anterior e atribuída ao substituído da etapa subsequente (entendeu a fiscalização que a autuada não é substituto tributário do imposto estadual, mas sim substituído);

- em períodos compreendidos no intervalo acima mencionado, não inclusão de outras receitas na base de cálculo, exigidas de acordo com os arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98 (rendas sobre aplicações, descontos obtidos, bonificações recebidas, bonificações de mercadorias, indenizações de seguros recebidas e reembolso de CPMF);

- nos períodos de fev/2004 a jun/2004, sob o regime não-cumulativo, aproveitamento de créditos indevidos, referentes à aquisição de combustíveis e lubrificantes.

Impugnando o lançamento, o contribuinte alega o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo (fls. 411/414):

### ***ENQUADRAMENTO LEGAL***

• refere ao enquadramento legal apostado no auto de infração e seus anexos, concluindo que pretende a peça de lançamento a inclusão na base de cálculo da COFINS de valores referentes ao ICMS devido por comerciantes varejistas que comercializam os produtos distribuídos pela empresa, cujo pagamento é por ela antecipado dentro da sistemática de substituição tributária, valores estes que não podem integrar a base de cálculo da contribuição.

### ***DA NÃO INCLUSÃO DO ICMS RECOLHIDO PELA IMPUGNANTE NA QUALIDADE DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/COFINS***

• por força da legislação do ICMS, a empresa, ao adquirir do fabricante os produtos que comercializa, antecipa o pagamento do imposto devido, não só sobre suas operações próprias, mas também sobre as operações de venda posteriormente praticadas pelos comerciantes varejistas, dentro da sistemática de substituição tributária;

• não obstante o recolhimento que efetua de ICMS à Fazenda Pública seja o fabricante das mercadorias vendidas pela empresa, sendo este, portanto, o contribuinte inscrito perante a fiscalização estadual como substituto tributário de direito, e o efetivo pagamento de ICMS incidente não só sobre suas operações de distribuição daquelas mercadorias, mas também

sobre as operações de comercialização dos varejistas, são antecipados àquele fabricante pela empresa;

• muito embora o contribuinte do ICMS tido como substituto tributário de direito seja o fabricante das mercadorias, é a empresa quem suporta de fato não só o ICMS devido por suas operações, mas também o ICMS devido nas operações subsequentes de comercialização pelos varejistas, dada a sistemática da substituição tributária;

• tal sistemática obriga a empresa a suportar o pagamento do ICMS em relação às operações dos varejistas por substituição a estes, ou seja, como contribuinte substituto de fato;

• todavia, o ICMS incidente sobre as operações faturas (sic) a serem praticadas pelos varejistas, não pode ser considerado no cômputo da base de cálculo da COFINS, porquanto a sistemática de recolhimento do tributo estadual, que visa unicamente implementar maior controle da Fazenda do Estado sobre estas operações, não pode impor à empresa o pagamento de contribuições sociais sobre valores referentes a tributo que constitui verdadeira despesa da empresa que pratica a operação de venda posterior às suas próprias operações e cujo imposto é por ela recolhido em substituição àquele;

• a referida despesa do contribuinte varejista não pode integrar a base de cálculo da COFINS, sendo que o Parecer Normativo nº 77/86 da SRF – Coordenação do Sistema de Tributação expressamente ressalva que o ICM que deveria integrar a base de cálculo do FINSOCIAL seria apenas aquele referente às operações próprias da empresa. Registra partes daquele Parecer e discorre acerca do mesmo, registrando que:

a) muito embora a empresa não efetue em sua nota fiscal de venda ao comerciante varejista o destaque do ICMS, isto não altera o fato do valor correspondente ao imposto devido pelo varejista em operação subsequente constituir mera antecipação do devido pelo contribuinte substituído, suportado de fato pela empresa e recolhido aos cofres públicos pelo fabricante do produto, responsável tributário;

b) o ICMS devido pelos comerciantes varejistas é pago pela empresa por substituição, isto é, recolhido pela empresa na condição de substituto tributário de fato, já integra o faturamento daqueles varejistas, contribuintes substituídos para efeito da contribuição em tela, não podendo ser computado na base de cálculo da mesma contribuição devida pelo contribuinte substituto;

c) nem poderia ser de outra forma, sob pena de ser imposto aos contribuintes o pagamento em duplicidade de um mesmo crédito tributário, exatamente como no caso concreto, onde o auto de infração exige a inclusão de ICMS devido pelo varejista e recolhido pela empresa como substituto tributário na base de cálculo da COFINS, quando tais valores integram a base de

*cálculo desta contribuição devida pelo contribuinte substituído, ou seja, pelo comerciante varejista.*

- o direito à exclusão do ICMS devido pelo comerciante varejista, cujo pagamento é antecipado pela empresa ao fabricante do produto em substituição àquele, foi definitivamente reconhecido pelo advento da Lei nº 9.718, de 1998. Registra o art. 3º daquela Lei;
- tendo em vista que o direito assegurado por aquele dispositivo legal não faz ressalvas ou distinções quanto aos contribuintes substitutos de direito ou de fato, como é o caso da empresa, jamais se poderia admitir qualquer imposição infra legal que viesse a restringir ou condicionar tal exclusão, sob pena de violação ao princípio da legalidade inserto nos arts. 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal. Registra entendimentos administrativos;
- não resta dúvida quanto à correção da apuração da base de cálculo da COFINS recolhida pela empresa, ao contrário do que exige o auto de infração em tela;
- salienta que se trata de questão unicamente de direito, vez que decorre da lei a obrigação de antecipação pela empresa, como substituto tributário de fato, do ICMS devido pelos varejistas, de modo que é evidente que a parcela deste ICMS incluída no seu preço de venda não corresponde, de modo algum, à receita da empresa;
- caso se entenda necessária a comprovação de que os valores exigidos a título de COFINS se referem unicamente à exclusão de sua base de cálculo do ICMS recolhido por antecipação relativo às operações praticadas pelos varejistas, requer a realização de perícia com esse objetivo, cujos quesitos estão arrolados ao final da impugnação.

***DO NÃO RECONHECIMENTO DAS BONIFICAÇÕES E DESCONTOS OBTIDOS NA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO PIS/COFINS AO PERÍODO DE JULHO/99 A JUNHO/2004***

- a empresa recebe bônus título de bonificações que repassa integralmente aos seus compradores varejistas, o bônus recebido, sendo que, à luz das normas tributárias atuais, somente era contabilizado no estoque e quase ao mesmo tempo era registrada a sua saída a este título (bonificação ou próprio desconto recebido), não tendo havido nenhum proveito na questão da lucratividade. Registra notícia de jornal, legislação e decisão administrativa.

***DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS DO PERÍODO – COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES NÃO-CUMULATIVA - INSUMOS***

- como se trata de empresa distribuidora, tendo como clientela mercados, empresas do ramo de alimentação, bares etc., a

---

*condição da entrega da mercadoria é fator inerente e necessário à atividade da empresa, sendo que a não especificação em separado na nota fiscal de serviço realizado não descharacteriza o efetivamente realizado;*

- *registra ementas de decisões administrativas visando demonstrar a clareza e correção de seu procedimento no sentido de retirar da base de cálculo da COFINS os insumos despendidos com a prestação de serviços realizada junto aos pontos de venda.*

(...)

A 2ª Turma da DRJ julgou o lançamento procedente, nos termos do Acórdão de fls. 409/422.

O Recurso Voluntário, tempestivo, insiste na improcedência do lançamento, não repetindo o pedido de perícia constante da impugnação mas repisando as alegações referentes aos seguintes temas:

- direito à exclusão, na base de cálculo da Contribuição, da parcela do ICMS que corresponderia à substituição tributária dos varejistas de bebidas, ponto em apoio do qual colaciona cópia do voto do Min. Marco Aurélio nº RE nº 240.785 e não mais cogita da perícia vislumbrada na peça impugnatória;

- direito à exclusão, na base de cálculo, das bonificações em mercadorias recebidas dos seus fornecedores, que repassa a título de descontos incondicionais aos seus clientes, aqui se reportando a entendimentos do TIT (Tribunal de Impostos e Taxas) e às perguntas 369 a 371 da DIPJ 2004; e

- direito aos créditos oriundos da aquisição de combustíveis e lubrificantes empregados no serviço de entrega das bebidas, haja vista sua condição de distribuidora dessa mercadoria.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Os temas a tratar aqui dizem respeito ao seguinte:

- incidência (ou não) da Contribuição sobre bonificações, tributadas nos termos do alargamento da base de cálculo da Contribuição, promovido § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98;

- direito à exclusão, na mesma base de cálculo, da parcela do ICMS, que segundo a Recorrente (uma distribuidora de bebidas), corresponderia à substituição tributária dos varejistas;

- direito aos créditos oriundos da aquisição de combustíveis e lubrificantes empregados no serviço de entrega das bebidas.

## **TRIBUTAÇÃO DAS DEMAIS RECEITAS, INCLUINDO AS BONIFICAÇÕES: NÃO APLICAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.**

Quanto à incidência da Contribuição sobre as bonificações, que se ampara no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é matéria sobre a qual este Colegiado tem se debruçado com divergências. Repetindo entendimento adotado em outros julgamentos sob a minha relatoria, considero que a inconstitucionalidade desse parágrafo, declarada pelo STF em sede recurso extraordinário, ainda não pode ser aplicada por este Tribunal Administrativo.

Assim, a base de cálculo da Contribuição, nos períodos de apuração a partir de fevereiro de 1999 (na situação dos autos o período de apuração mais antigo corresponde a julho de 1999) engloba as demais receitas, além da oriunda de venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Como a inconstitucionalidade do referido dispositivo de lei foi declarada na via incidental - Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273, 390.840 e 346.084, especialmente -, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

Somente o Judiciário é competente para julgar inconstitucionalidades, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, “a”, III e §§ 1º e 2º deste último.

No âmbito do Poder Executivo o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do voto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

*A posteriori* o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva,

interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto o Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a constitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal (parágrafo único do art. 4º referido Decreto, cuja interpretação não pode ser dissociada nem do *caput* desse artigo, nem do art. 1º, incluindo respectivos parágrafos, do Decreto em comento).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de **inconstitucionalidades, quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar **inconstitucionalidades**. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie, de forma definitiva e em decisão com efeitos *erga omnes*. Neste sentido já informa, inclusive, o 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, publicado em 28/06/2007. No Regimento anterior, disposição no mesmo sentido constava do seu 22-A (Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002).

Apesar de o novo Regimento Interno, no seu art. 49, parágrafo único, inc. I, introduzir redação que não mais se refere, expressamente, à **ação direta** de **inconstitucionalidade** – ao contrário do Regimento antigo, cujo art. 22-A, parágrafo único, inc. I, ao mencionar a possibilidade deste órgão administrativo afastar lei declarada **inconstitucional**, se referia expressamente à ação direta -, não vejo relevância na alteração. É que o Regimento Interno, seja o antigo ou o atual, há de ser interpretado em conjunto com o Decreto nº 2.346/97. Neste, por sua vez, inexiste qualquer autorização para aplicação de **inconstitucionalidade declarada na via incidental** (cujos efeitos são *inter partes*, cabe ressaltar), antes de Resolução do Senado Federal ou de pronunciamento do Presidente da República, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A norma extraída do texto do inc. I do parágrafo único do art. 49 do Regimento novo, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, é rigorosamente idêntica à norma retirada do inc. I do parágrafo único do art. 22-A do Regimento anterior, na redação dada pela Portaria MF nº 103/2002. A expressão “**ação direta**” não precisava constar da redação anterior, tanto quanto sua omissão na redação atual é irrelevante. É assim porque, tanto antes como

agora, não há outorga de competência a este órgão julgador administrativo para aplicar inconstitucionalidade declarada na via incidental, exceto após um dos pronunciamentos acima mencionados.

Aos que dão relevância ao novo Regimento, ao ponto de verem nele autorização para aplicar, de forma ampla, inconstitucionalidade incidental, sublinho que portaria ministerial nunca poderia ir a tanto. Se atualmente, após a Portaria MF nº 147/2007, os Conselhos de Contribuintes têm poder para aplicar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, é porque já tinham antes. Tal poder há de ser visto noutro ato legal, nunca no referido ato infralegal.

Assentado que não se pode afastar a inconstitucionalidade acima tratada, que, se aplicada, se restringiria ao período submetido ao regime da cumulatividade (até novembro de 2002 para o PIS e até janeiro de 2004 para a Cofins), destaco que no período submetido à não-cumulatividade inexiste o questionamento acerca do alargamento da base de cálculo, já que o art. 1º da Lei nº. 10.637, de 30/12/2002, bem como o art. 1º da 10.833, de 29/12/2003, não foram declarados inconstitucionais.

Quanto à circunstância de a Recorrente repassar aos seus clientes, a título de descontos incondicionais, as bonificações recebidas em mercadorias – que eram contabilizadas no estoque e registradas na saída como bonificação ou desconto recebido -, em nada altera a tributação. É que tais descontos não devem ser considerados noutro momento: o da revenda.

Se revendidas sem desconto incondicional, tais mercadorias geram uma nova receita. Essa nova receita é inconfundível com a anterior, objeto deste litígio, cujo valor corresponde à soma das receitas recebidas em doação pela recorrente. Como sói acontecer nos PIS Faturamento e na Cofins, há incidência *bis in idem* – *bis*: repetição; *in idem*: sobre o mesmo -, que nada tem de ilegal ou inconstitucional. Assim como na revenda sem desconto incondicional há nova incidência, totalmente independente daquela auferida no recebimento das bonificações, sendo concedido a dedução o valor correspondente não integra a base de cálculo da Contribuição, mais uma vez sem qualquer influência na tributação ora debatida.

A Recorrente menciona, em seu favor, entendimentos do TIT (Tribunal de Impostos e Taxas) e as perguntas 369 a 371 da DIPJ 2004. Todavia, essas interpretações não podem ser aproveitadas aqui porque, como é cediço, a legislação de regência do ICMS, do IRPJ e da CSLL é bastante diferente da Contribuição em litígio.

Para mim as bonificações, na forma como recebidas pela recorrente, são doações “ofertadas” pelos fornecedores. Para proceder à exclusão pretendida necessário seria que as bonificações em mercadorias implicassem em redução do preço das mercadorias compradas pela Recorrente, e tal redução fosse espelhada nos documentos fiscais da operação. Para ilustrar tal hipótese, tome-se o exemplo em que o fornecedor cobra por 12 unidades o preço de 10. Para descharacterizar a doação e evitar a incidência da Contribuição, o valor consignado na nota fiscal, por unidade, deveria ser múltiplo de 12 (cada unidade vendida corresponderia a doze avos do preço total cobrado, de modo a reduzir o valor da operação para fins da tributação do ICMS e, se o produto for vendido por contribuinte do IPI, também para fins desse imposto). Do contrário – isto é, com a emissão de duas notas fiscais: uma pelo preço total cobrado, equivalente a dez unidades; outra pelo valor correspondente a duas unidades e referente à bonificação - as bonificações em mercadorias não reduzem os preços das mercadorias, devendo inclusive ser tributadas pelo ICMS e, se for o caso, pelo IPI.

Sabe-se que os fatos geradores do ICMS e do IPI ocorrem, respectivamente, no momento das saídas das mercadorias de estabelecimentos comerciais e industriais (ou equiparados). Assim, continuando com o mesmo exemplo, as 2 unidades doadas em separado são tributadas pelo ICMS e, se o vendedor (fornecedor da Recorrente, no caso) for contribuinte do IPI, também por este imposto. Só não sofrem a incidência da COFINS e do PIS a cargo do fornecedor, por ocasião da venda à Recorrente porque este nada pagou pelos produtos recebidos. Como o fornecedor não auferiu receita relativamente às 2 unidades dadas em bonificação, para ele é nula a base de cálculo das duas Contribuições. Diferentemente se dá com a Recorrente, que na condição de donatário auferiu a receita correspondente ao valor das duas unidades recebidas, tributadas pelas Contribuições nos termos das Leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/2003.

## **ICMS: INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO PORQUE A RECORRENTE NÃO É SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO**

A Recorrente defende o direito à exclusão, na base de cálculo da Contribuição, da parcela do ICMS que corresponderia à substituição tributária dos varejistas de bebidas, citando em sua tese o voto do Min. Marco Aurélio nº Recurso Extraordinário nº 240.785.

O citado Extraordinário, cujo julgamento ainda não findou<sup>1</sup>, trata da inclusão ou não na base de cálculo do PIS e da Cofins, do ICMS devido pelo próprio contribuinte. Tal inclusão, até então, era pacífica, tendo o tema sido reaberto no âmbito do STF por ocasião da retomada desse julgamento. Este Recurso Voluntário, por sua vez, cuida da exclusão (ou não) do imposto estadual da base de cálculo da Contribuição, à luz da substituição tributária em vigor no ramo de produção, distribuição e comércio varejista de bebidas. As discussões são distintas, pelo que não cabe aproveitar aqui o debate daquele.

Em relação à espécie destes autos, a Lei nº 9.718 estipula o seguinte (negrito acrescentado):

“Art. 3º (...)

(...)

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

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias*

<sup>1</sup> Referido julgamento foi iniciado em 08/09/1999 com o voto do Min. Marco Aurélio e, naquele ano, interrompido pelo pedido de vista do Min. Nelson Jobim, que saiu do Colendo Tribunal sem pronunciar o seu voto. Retomado o julgamento em 24/08/2006, desta feita com a nova composição da Corte, votaram acompanhando o relator, pela exclusão da base de cálculo do ICMS da COFINS, os Ministros Cármem Lúcia, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, Cezar Peluso e Sepúlveda Pertence. Na votação que decidiu pelo conhecimento do Recurso, restaram vencidos os Ministros Cármem Lúcia e Eros Grau, que dele não conheciam por considerarem ser o conceito de faturamento matéria infraconstitucional. Depois, na sessão de 14/05/2008, o julgamento foi novamente adiado em consideração à decisão do Plenário, da precedência da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18-5/DF, e em razão do pedido de vista nela formulado

---

*e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

(...)"

Tivesse a Recorrente enquadrada no inc. I acima transscrito, a exclusão seria certa. Todavia, no regime de substituição tributária que vigora no comércio de bebidas ela não assume a condição de substituto legal do varejista. Esta condição é assumida apenas fabricante, a quem é atribuído o dever de recolher esse imposto estadual em substituição ao restante da cadeia de distribuição e comercialização.

A distribuidora, ao atuar na intermediação entre os fabricantes e varejistas de bebidas, assume o ônus financeiro pelo ICMS pago a quem lhe vende as bebidas (este o substituto tributário), repassando parte desse ônus aos varejistas. Não é, contudo, substituto legal destes, mas apenas contribuinte “de fato”.

Parece-me que a argumentação contida na peça recursal faz confusão entre contribuinte “de fato” e contribuinte de direito. A Recorrente, ao figurar como contribuinte “de fato”, quer fazer crer que seria substituto tributário de direito. A interpretação nesse sentido não deve prevalecer porque a incidência jurídica não deve ser confundida com qualquer outra, especialmente a econômica ou a financeira.

Alfredo Augusto Becker, na sua Teoria Geral do Direito Tributário (São Paulo: Lejus, 1998), faz distinção entre incidência econômica e incidência jurídica do tributo, ensinando que a terminologia e os conceitos econômicos são válidos exclusivamente no plano econômico da Ciência das Finanças Públicas e da Política Fiscal. Por outro lado, a terminologia jurídica e os conceitos jurídicos são válidos exclusivamente no plano jurídico do Direito Positivo.

O tributo é o objeto da prestação jurídico-tributária e a pessoa que satisfaz a prestação sofre, no plano econômico, um ônus que poderá ser reflexo, no todo ou em parte, de incidências econômicas anteriores, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.

Na trajetória dessa repercussão, há uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir o ônus sobre outra ou haverá muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus, suportando, definitivamente, cada uma delas, uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela, suportada definitivamente, é a incidência econômica do tributo, que não deve ser confundida com a incidência jurídica, assim como a pessoa que a suporta, o chamado “contribuinte de fato”, não deve ser confundido com o contribuinte de direito.

Na situação em tela, o ônus econômico e financeiro do ICMS é distribuído entre fabricante das bebidas, distribuidor, varejista e consumidor final, este o contribuinte “de fato” por excelência. O contribuinte de direito, contudo, é único: o fabricante.

Ao final deste tópico, observo que a Solução de Consulta nº 13/2004, da SRRF 3<sup>a</sup> Região,<sup>2</sup> citada na peça recursal, não se aplica à situação dos autos porque não há qualquer registro no sentido de que a legislação estadual do ICMS estipula quanto seria a parte atribuída ao contribuinte substituto **distribuidor**. Tanto assim que a Recorrente, em nenhum momento, mensura esse *quantum*. Isto porque, como já dito, o fabricante de bebidas é o único substituto legal em toda a cadeia de produção, distribuição e comercialização.

Do mesmo modo, também não se aplicam a Solução de Consulta nº 139, de 20/04/2004, da SRRF da 8<sup>a</sup> Região, e o Acórdão nº 25, de 20 de setembro de 2001, da DRJ Fortaleza-CE.

## **COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES CONSUMIDOS NA ENTREGA DAS MERCADORIAS VENDIDAS: DIREITO AO CRÉDITO**

Por último o direito ao crédito da Contribuição, apurado nos períodos submetidos ao regime da não-cumulatividade, matéria na qual entendo caber razão à Recorrente.

Para a fiscalização, à luz do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, e do art. 8º, I, b, da IN SRF nº 404/2004, os dispêndios com combustíveis e lubrificantes só geram créditos no regime da não-cumulatividade da Contribuição se a pessoa jurídica for industrial ou prestadora de serviços (Relatório de Atividade Fiscal, TÍTULO II, CAPÍTULO 2, p. 8/10, e TÍTULO III, CAPÍTULO 3, p. 12/13). Embora não conteste a afirmação do contribuinte, no sentido de que os combustíveis e lubrificantes são utilizados nos veículos que distribuem bebidas aos clientes, considerou a fiscalização que a quando a relação de transporte se apresenta como acessória de outro negócio jurídico, como a compra e venda de mercadorias em que o vendedor se obriga a entregar a coisa no domicílio do comprador, o comprador não se qualifica como transportador (portanto, não é prestador de serviços), além de também ser imprescindível que haja uma receita autônoma referente aos serviços (observou, neste ponto, que na contabilidade da empresa não foi detectada nenhuma conta de receita para registro de serviços por ela prestados).

A decisão recorrida, respaldando o entendimento da fiscalização, assentou que a empresa autuada, por não ser prestadora de serviços, “não tem o direito de excluir da base de cálculo da COFINS as despesas incorridas com combustíveis e lubrificantes.”

Admitindo a polêmica que os créditos da não-cumulatividade do PIS e Cofins encerra, considero que na situação em tela tanto o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 (para o PIS) quanto o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 (para a Cofins) alberga o direito da Recorrente, distribuidora de bebidas que é. Na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, os dois dispositivos legais informam (*verbis*):

<sup>2</sup> SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 13 de 18 de Maio de 2004. ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins. EMENTA: Base de Cálculo. ICMS - Substituição Tributária. Exclusão. Na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, é permitida a exclusão da receita bruta de vendas, quando a tenha integrado, a parcela do ICMS cobrada antecipadamente na aquisição dos produtos, a título de substituição tributária e nesta condição, nos termos do Protocolo ICMS nº 46, de 2000, **desde que a legislação interna do estado signatário do referido Protocolo estipule, inequivocamente, o quantum foi pago na condição de contribuinte e o quantum foi pago na condição de substituto tributário**.

---

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

(...)

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

Sendo certo que a empresa revende as bebidas e as entrega ao diversos adquirentes varejistas - a fiscalização não nega que há o serviço de entrega, embora este não seja destacado na Nota Fiscal emitida pela distribuidora -, os dispêndios com combustíveis e lubrificantes consumidos nessa entrega hão de ser aproveitados para fins dos créditos da Contribuição.

A circunstância de a empresa não separar em sua contabilidade o valor correspondente à entrega, já que o embute no valor das bebidas vendidas, não desfaz o que para mim é crucial: a efetiva entrega da mercadoria vendida ao adquirente, a cargo da distribuidora vendedora.

Os créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, por um lado, não parecem tão abrangentes quanto as deduções do IRPJ, onde se admitem todas as despesas são necessárias à atividade empresarial. Por outro lado, não se restringem aos insumos empregados em processo industrial, como se dá no âmbito do IPI. Das normas extraídas das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e da amplitude do aspecto material das duas Contribuições - que incidem sobre o faturamento ou receita bruta, nesta incluídas as demais receitas além das provenientes da venda de mercadoria e da prestação de serviços -, o que se tem é um meio-termo entre a amplitude do IRPJ e a limitação do IPI.

A mais, em relação aos insumos do IPI, a não-cumulatividade do PIS e Cofins admite créditos sobre os valores da depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, da amortização edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, da energia elétrica e térmica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica etc. A menos, em relação às despesas dedutíveis do IRPJ, não se admite créditos sobre pagamentos a não contribuintes das duas Contribuições (pessoas físicas, especialmente, excetuados os créditos "presumidos") e sobre despesas diversas, por exemplo.

Se o serviço foi efetivamente prestado, independentemente de sua contabilização em separado, de emissão de nota fiscal de serviços ou da separação do preço do serviço na nota fiscal de venda de mercadoria, julgo admissível o aproveitamento dos créditos. Inclusive, na IN SRF nº 404/2004 parece inexistir a limitação imposta pela autuação, haja vista o seu art. 8º, cuja redação é a seguinte:

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

*a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º;*

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

## **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para computar na base de cálculo da Contribuição sob o regime não-acumulativo os créditos referentes às aquisições de combustíveis e lubrificantes efetivamente consumidos na entrega das mercadorias vendidas, independentemente da emissão de notas fiscais de serviços.

Relator Emanuel Carlos Dantas de Assis

## Voto Vencedor

### **TRIBUTAÇÃO DAS DEMAIS RECEITAS, INCLUINDO AS BONIFICAÇÕES: NÃO APLICAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI N° 9.718/98.**

Em que pese o respeito que tenho pelo eminente conselheiro relator, dele ouso discordar em relação à impossibilidade deste conselho aplicar a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, declarada pelo pleno do STF.

O termo “faturamento” disposto texto constitucional refere-se às receitas adquiridas com a venda de produtos ou prestação de serviço objeto da empresa, isto é, trata-se do resultado das receitas oriundas da atividade fim da contribuinte. Por essa razão, quando o art. 3º, da Lei nº 9.718/98, dispõe que o faturamento “corresponde à receita bruta da pessoa jurídica” e o seu § 1º menciona que “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”, está-se ampliando a interpretação do texto constitucional de forma irregular.

O debate chegou ao STF várias vezes em forma de Recurso Extraordinário. Em diversas ocasiões a Primeira e a Segunda Turma julgaram inconstitucional o § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98. Em 09/11/2005 o Pleno do STF julgou os Recursos Extraordinários nº 390840 e nº 346084, cujas relatorias foram dos Ministros Marco Aurélio e Ilmar Galvão, respectivamente. Para os dois julgamentos foram prolatadas ementas com a seguinte redação:

*“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI N° 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL N° 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI N° 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”. (grifo nosso)*

Com esse julgado, a jurisprudência do STF ficou consolidada no sentido de que o PIS e a COFINS devem incidir somente sobre a receita operacional, ou seja, ligadas à venda de mercadorias e serviço.

Em que pese a Súmula nº 02 do CARF determinar a incompetência deste Conselho para se pronunciar a respeito de constitucionalidade de normas, o Parágrafo Único do art. 62 do Regimento Interno autoriza o afastamento de disposição legal declarada inconstitucional pelo Pleno do STF, como se percebe abaixo:

*“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal”.* (grifo nosso)

Portanto, com base no julgamento do Pleno do STF demonstrado acima e no art. 62, Parágrafo Único, inciso I do Regimento Interno do CARF, deve ser afastado o § 1º do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, para considerar como receita tributável pelo PIS e pela COFINS somente a receita oriunda da venda de mercadoria e prestação serviço.

Sendo assim, todas as receitas que não são oriundas da atividade principal da empresa, incluindo as **bonificações**, devem ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS

*Ex positis*, quanto a esta matéria, dou provimento ao Recurso, para que não sejam tributadas as receitas cuja origem não estejam inseridas na atividade principal da empresa, inclusive as bonificações.

Redator Jean Cleuter Simões Mendonça.