



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 16 / 02 / 07
C	Rubrica

2º CC-MF
Fl.
_____

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

Recorrente : INGÁ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LOTÉRICOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19 15 2006

Cleúza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

**COFINS. VENDA DE BILHETES LOTÉRICOS.  
NATUREZA DA OPERAÇÃO.**

Os contratos apresentados nos autos evidenciam que o negócio jurídico *sub analise* tem natureza jurídica de compra e venda mercantil, e não venda em consignação.

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.**

O faturamento da empresa, assim considerado a receita bruta, como definida pela legislação do Imposto de Renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia constitui a base de cálculo da Cofins.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INGÁ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LOTÉRICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar (Relator), Raimar da Silva Aguiar e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Designado o Conselheiro Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005.

Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Nayra Bastos Manatta e Antonio Zomer (Suplente).



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 15/12/2006

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

Recorrente : INGÁ DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS LOTÉRICOS LTDA.

RELATÓRIO E VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Retornam os autos a este Colegiado após a realização de diligência determinada em Sessão do dia 16 de abril de 2002, sendo distribuídos a este Relator por força do fim do mandato da Conselheira-Relatora originária.

Adotando *in totum* o relatório elaborado pela então DD. Conselheira-Relatora, o qual desde já passa a fazer parte deste voto, tenho em apertada síntese que a contribuinte foi autuada pelo fato de a fiscalização considerar que a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins seria igual a 85% do valor de face dos bilhetes comercializados (valor total de face deduzido da comissão paga aos revendedores), contrariamente ao entendimento da contribuinte, no sentido de que tão-somente 14% do total de entradas percebidas pela mesma.

O relatório de diligência de fls. 264/265 esmiúça a relação comercial entre os envolvidos, a qual sintetizo da seguinte forma:

- a empresa Impressores de Segurança Ltda. - ISA, integrante do consórcio vencedor do certame licitatório, fabrica os bilhetes e os entrega à Caixa Econômica Estadual - CEE;
- a empresa INGÁ retira o *quantum* de bilhetes que pretende distribuir/comercializar (no mínimo 5.000.000 ao mês), pagando à CEE o valor total de face dos bilhetes retirados (Parcela "A"), deduzido do custo de confecção e fornecimento dos bilhetes (Parcela "B" - Cr\$44.000,00 por cada milheiro de bilhetes) bem como do valor de sua remuneração (Parcela "C", nunca superior a 29% do valor de face dos bilhetes);
- ao distribuir os bilhetes aos revendedores (Casas Lotéricas), era pago à empresa INGÁ o equivalente a 85% de seu valor de face, pois 15% era a comissão destes revendedores pela comercialização dos bilhetes (Parcela "D"); e
- os prêmios de pequeno valor eram pagos pelos próprios revendedores, e a INGÁ solicitada seu reembolso à CEE.

Posto isto, passo a quantificar a operação, supondo que o valor de face de um bilhete é de Cr\$500,00:

**PRIMEIRA ETAPA DA OPERAÇÃO** - a empresa INGÁ solicita 5.000.000 de bilhetes, passando a dever à CEE o valor abaixo, após a dedução do custo de comercialização dos bilhetes bem como do valor de sua comissão pelo serviço efetuado:

$(5.000.000 \times \text{Cr}\$500,00) - (\text{Cr}\$44.000,00 \times 5.000 - \text{Parcela "B"})$

$\text{Cr}\$2.500.000.000,00 - \text{Cr}\$220.000.000,00 = \text{Cr}\$2.280.000.000,00$  (Parcela "A")



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19.15.2006

2º CC-MF  
Fl.

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

**TOTAL DEVIDO À CEE PELO CONSÓRCIO INGÁ-ISA:**  
**Cr\$2.280.000.000,00, dos quais será deduzido o valor devido ao consórcio**  
**INGÁ-ISA, igual a 29%.**

Parcela "C": Comissão devida à empresa INGÁ:  $5.000.000 \times \text{Cr}\$500,00 \times 29\% =$   
Cr\$725.000.000,00

Receita própria da INGÁ – Cr\$725.000.000,00

Total líquido devido à CEE: Cr\$1.555.000.000,00

**SEGUNDA ETAPA DA OPERAÇÃO** - a empresa INGÁ repassa os bilhetes aos revendedores pelo seu valor de face, deduzido da comissão de 15% devida aos mesmos e do valor dos prêmios instantâneos diretamente pagos pelos mesmos:

**Cr\$2.500.000.000,00 – Cr\$375.000.000,00 (Parcela "D")\* =**  
**Cr\$2.125.000.000,00**

*\*do valor pago pelos revendedores é descontado o valor relativo aos prêmios de menor valor, pagos diretamente pelos revendedores.*

Valor que entrava na empresa INGÁ - Cr\$2.125.000.000,00, depositados na conta vinculada junto à CEE.

**TERCEIRA ETAPA DA OPERAÇÃO** – consolidação dos pagamentos efetuados:

Valor devido à CEE (1ª Etapa): Cr\$1.555.000.000,00 – Parcela "A"

Valor devido à INGÁ (1ª Etapa): Cr\$725.000.000,00 – Parcela "B"

Valor devido à ISA (1ª Etapa): Cr\$220.000.000,00 – Parcela "C"

Valor devido aos revendedores (2ª Etapa): Cr\$375.000.000,00 – Parcela "D".

Deseja a recorrente ser tributada pela receita que entende receber, qual seja, a Parcela "B", igual a 29% do valor de aquisição dos bilhetes para distribuição, ao passo que a Receita Federal entende ser a base de cálculo da contribuição o valor integral percebido dos revendedores pela entrega dos bilhetes.

A fim de traçar os parâmetros que embasam o entendimento aqui esposado, mister se faz efetuar uma análise do que seria realmente a base impositiva da exação, de acordo com a legislação e com os princípios norteadores do Sistema Tributário Nacional.

A LC nº 70/91, vigente à época das competências objeto da autuação, é clara ao prever que a base de cálculo da contribuição é "o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza." (Art. 2º, caput).

Outrossim, sem no entanto adentrar o campo da discussão entre as supostas diferenças entre faturamento e receita bruta, há que se discutir acerca de dois outros institutos: as entradas, e as receitas propriamente ditas.

De forma simplista, entrada é todo e qualquer valor que ingresse na escrituração da pessoa jurídica, independentemente de existir disponibilidade econômica e/ou financeira. Por



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 15/12/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

*Cleuzá Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

sua vez, receita é uma espécie de entrada, mas que possui o caráter inafastável da disponibilidade, ou seja, a pessoa jurídica poderá dar a esta parcela a destinação que bem entender.

As entradas são valores que, embora transitando graficamente pela contabilidade das pessoas jurídicas, não integram seu patrimônio e, por consequência, 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 pessoas jurídicas. São exteriorizadoras de sua capacidade contributiva. As verbas identificadas como remuneração são inegavelmente receitas – e sempre foram objeto de tributação pela autuada, enquanto que as demais, relativas às parcelas entregues a remuneração dos empregados, são entradas.

E a legislação é clara, ao estipular a base impositiva: a receita bruta, isto é, a receita sem descontos de nenhuma natureza (à exceção dos previstos em lei); mas de forma alguma incluindo valores que não configurem receita, mas meras entradas.

Tomo como exemplo do Imposto de Renda e proventos de qualquer natureza, que tem por fato gerador o acréscimo patrimonial, o que por certo só ocorre quando houver a preferida disponibilidade.

O conceito de receita, como já visto, 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.

Pode-se 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.

Outrossim, discordamos do entendimento acima. 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 acrescer 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



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/15/2006

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

Cleúza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

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.

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.

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 da autuada, é a receita bruta proveniente da distribuição de bilhetes de loteria, assim entendida a soma de valores auferidos e que adentram para o patrimônio da mesma.

Incluir os valores que serão entregues a terceiros na base de cálculo da exação é ferir a capacidade contributiva e onerar valores não relacionados ao fato gerador da obrigação tributária.

Concluo então que a base de cálculo da Cofins, na hipótese vertente, será a receita própria da recorrente, ou seja, os valores que a mesma efetivamente recebe, isto é, os 29% relativos à sua remuneração contratualmente prevista.

Não procedem as alegações da recorrente no sentido de que somente devem ser submetidos à tributação 14% do valor auferido, na medida em que isto configuraria tributar tão-somente a receita líquida da contribuinte, o que afronta as disposições legais aplicáveis.

Assim, tenho que a base de cálculo da contribuição devida pela recorrente deverá ser composta tão-somente pelos valores efetivamente recebidos pela mesma, por conta do contrato administrativo firmado.

Por tal, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, a fim de estipular a base de cálculo da Cofins como sendo o valor da remuneração contratual efetivamente percebida pela mesma, ou seja, 29% dos valores percebidos a título de remuneração.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005.

GUSTAVO KELLY ALENCAR



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/15/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

*Cleiza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

### VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO MARCELO MARCONDES MEYER-KOZLOWSKI

Como relatado, aduz a recorrente que a base de cálculo da Cofins por ela devida deveria ser calculada tomando-se por base, tão-somente, 29% (vinte e nove por cento) do valor de face dos bilhetes por ela vendidos a casas lotéricas e revendedores em geral, importância a que efetivamente faz jus pelos serviços prestados de distribuição e comercialização.

Daquele resultado, ainda seria deduzida a comissão paga aos revendedores, da ordem de 15% (quinze por cento), alcançando-se uma base de cálculo final correspondente a 14% do valor de face dos bilhetes.

Sua pretensão é improcedente.

Atente-se para o disposto na Cláusula Segunda do Contrato de Prestação de Prestação de Serviços de Distribuição e Comercialização de Bilhetes de Loteria na Modalidade Instantânea, pelo Prazo de 36 (Trinta e Seis) Meses, Celebrado entre a Caixa Econômica Estadual do Rio Grande do Sul e a Empresa Ingá Distribuidora de Produtos Lotéricos Ltda., Decorrente da Concorrência nº 04/96, aprovada pelo Conselho Administrativo da Caixa – Ata nº 1853, de 19/11/96 (fls. 176/181):

*“SEGUNDA – A CONTRATADA efetuará o pagamento à CAIXA do preço global dos bilhetes que houver retirado, observado o limite mínimo de comercialização previsto no Edital, deduzido o valor correspondente ao total da comissão a que fará jus, 15 (quinze) dias corridos após a data em que houver efetivamente retirado os bilhetes.” (grifos nossos)*

A partir de sua leitura, verifica-se que a recorrente adquire os bilhetes e, independentemente do resultado de suas vendas, paga o preço global a eles correspondentes à CAIXA, com um desconto correspondente a 29% (sua comissão), no prazo de quinze dias corridos após a data em que os houver efetivamente retirado.

Em verdade, o que pretende a recorrente é excluir da base de cálculo da Cofins o custo de aquisição dos bilhetes que revende a terceiros – o que é vedado, na medida em que a receita auferida com a venda, no caso concreto, não é receita da Caixa, mas sim receita própria da recorrente, auferida com a venda de ativo de sua propriedade, hipótese de incidência da contribuição em tela.

Em outras palavras, almeja a recorrente considerar apenas sua margem de lucro como sendo a base de cálculo da Cofins – e não o seu faturamento – não havendo previsão legal que legitime a exclusão de sua base de cálculo do custo de aquisição dos bilhetes revendidos.

No que concerne à alegação da não incidência do tributo sobre a a receita concernente à outra empresa integrante do consórcio, certo é que as convenções particulares, na forma do art. 123 do CTN, não são oponíveis à Fazenda.

*M*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 19/15/2006

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 11080.006622/98-01  
Recurso nº : 110.883  
Acórdão nº : 202-16.081

*Cleúza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara

Por estas razões, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005.

*Marcelo*  
MARCELO MARCONDES MEYER-KOZŁOWSKI