



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 / 11 / 2007  
Silvio Barbosa  
Mat.: Sape 91745

CC02/C01  
Fls. 412

**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

<b>Processo n°</b>	15374.004011/2001-87
<b>Recurso n°</b>	132.290 Voluntário
<b>Matéria</b>	Cofins
<b>Acórdão n°</b>	201-80.515
<b>Sessão de</b>	15 de agosto de 2007
<b>Recorrente</b>	PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
<b>Recorrida</b>	DRJ no Rio de Janeiro - RJ

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial de  
de 30 / 11 / 07  
Rubrica

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 30/01/1999 a 30/06/2000

Ementa: COFINS. BASE DE CÁLCULO. IMPORTÂNCIAS RETIDAS EM REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO LEGÍTIMA. ARTS. 2º E 3º DA LEI Nº 9.718/98. ARTS. 97, INCISO IV, 121 e 128, DO CTN.

As importâncias recebidas e recolhidas pelo substituto tributário, por conta dos substituídos na cadeia de comercialização, como mero "portador" do tributo por estes últimos devido no regime de substituição tributária, não compõem a sua receita bruta de vendas, uma vez que não se referem às suas próprias vendas, nem tampouco constituem receita própria, independentemente da forma como sejam contabilizadas, sendo que a pretensão fiscal de inclusão das referidas importâncias, por aumentar artificialmente as receitas brutas de vendas do substituto tributário, sem que se consubstanciem efetiva receita própria, refoge à base de cálculo inerente à hipótese de incidência expressamente prevista na lei ("seu faturamento" e "receitas auferidas pela pessoa jurídica" - cf. arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98), em violação ao art. 97, inciso IV, do CTN.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*[Assinatura]*

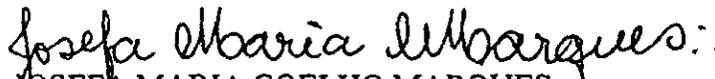
*[Assinatura]*

Processo n.º 15374.004011/2001-87  
Acórdão n.º 201-80.515

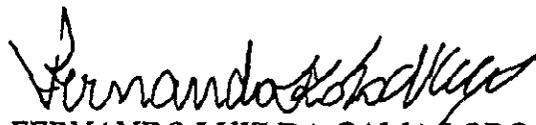
MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30 de 11 de 2007
 Sérgio Roberto Barbosa Matr. nº 91745

CC02/C01 Fls. 413
----------------------

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

  
FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Fabiola Cassiano Keramidas, Maurício Taveira e Silva, José Antonio Francisco, Antônio Ricardo Accioli Campos e Gileno Gurjão Barreto.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 de 11 de 2007  
Sílvia Barbosa  
Mat.: S/ape 91745

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 296/306, vol. II) contra o v. Acórdão DRJ/RJII nº 710, de 02/08/2002, constante de fls. 285/292, exarado pela 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, que, por unanimidade de votos, houve por bem julgar procedente o lançamento original de Cofins (MPF nº 0710700/01153/01), consubstanciado no auto de infração notificado em 20/09/2001 (fls. 231/238, vol. II), no valor total de R\$ 9.272.552,92 (Cofins: R\$ 4.549.279,94; juros de mora: R\$ 1.311.313,10; e multa proporcional: R\$ 3.411.959,88), que acusou a ora recorrente de ter efetuado recolhimento a menor da Cofins em função de reduções indevidas das bases de cálculo sob qualquer modalidade de tributação (inclusive, substituição tributária), relativas ao período de janeiro de 1999 a junho de 2000, cujos valores estão devidamente apurados segundo o "DEMONSTRATIVO DAS DEDUÇÕES INDEVIDAS DAS BASES DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES COFINS E PASEP" de fl. 232 (vol. II). Em razão desses fatos a d. Fiscalização acusa infringência aos arts. 1º e 2º da LC nº 70/91; e 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/98, com as alterações da MP nº 1.807/99 e suas reedições e da MP nº 1.858/99 e suas reedições.

Por sua vez, reconhecendo expressamente que a impugnação atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. Decisão de fls. 285/292, exarada pela 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, houve por bem julgar procedente o lançamento original de Cofins e consectários retromencionados, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

*"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 31/01/1999 a 30/06/2000*

*Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de impugnar o lançamento, não há cerceamento do direito de defesa.*

*FALTA DE RECOLHIMENTO - Constatado o recolhimento insuficiente da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento.*

*BASE DE CÁLCULO - EXCLUSÕES - São indevidas, por falta de previsão legal, as exclusões da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS cobradas por substituição tributária.*

*MULTA DE OFÍCIO - A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada pela infração cometida, não estando amparada pelo inciso IV do art. 150 da Constituição Federal, que ao tratar das limitações do poder de tributar, proibiu o legislador de utilizar tributo com efeito de confisco.*

*ILEGALIDADE - Não compete à Autoridade Administrativa apreciar argüições de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, pois o controle das leis acha se reservado ao Poder Judiciário.*

*SM*

*Redy*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 de 11 de 2007  
Silvio Sérgio Barbosa  
Mat.: Sisepe 91745

CC02/C01  
Fls. 415

**IMPUGNAÇÃO. PROVAS DOCUMENTAIS** - A prova documental deve ser apresentada na impugnação, salvo o disposto no § 4º, incisos a, b e c do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

*Lançamento Procedente”.*

Em suas razões de recurso voluntário (fls. 296/306, vol. II) oportunamente apresentadas e instruídas com a Relação de Bens e Direitos para Arrolamento (fls. 330/385, vol. II, e 394/406, vol. III) a ora recorrente sustenta a insubsistência da autuação e da decisão de 1ª instância na parte em que a manteve, tendo em vista: a) que os valores excluídos da base de cálculo da Cofins referem-se tão-somente à contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins pagas antecipadamente ao Fisco em função do regime de substituição tributária, em vigor no período autuado e que vigorou até julho de 2000, segundo o qual as refinarias e distribuidoras de álcool recolhiam na condição de substitutas tributárias as referidas contribuições devidas pelas distribuidoras e comerciantes varejistas, relativamente às vendas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive GLP e álcool; b) que os valores referentes às aludidas contribuições constavam dos livros fiscais da recorrente com a única finalidade de repasse do tributo devido na condição de substituta tributária dos comerciantes varejistas integrantes da mesma cadeia econômica e transcrevendo lições doutrinárias sobre a conceituação de receita, que deve ser diretamente ligada ao produto da empresa ou ao aumento de seu patrimônio resultante da produção, conclui que esses valores não podem integrar a receita da recorrente, pelo simples fato de não constituírem produto de sua atividade; c) que exigir tributo sobre base de cálculo que incluía esses valores importa em prática de ato ilegal, exorbitante da competência tributária da União, vez que, além de não ser taxativo o rol do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não é necessário que a lei exclua da receita, eis que os referidos valores são estranhos ao conceito de receita; e d) a ilegalidade da multa, que fere os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco.

É o Relatório.

*SOU*

*Wolff*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 30, 11, 2007
Silvio Ruy Barbosa Mat.: SIAPE 91745

CC02/C01 Fls. 416
----------------------

## Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso voluntário (fls. 296/306, vol. II) reúne as condições de admissibilidade e, no mérito, merece provimento.

Como é elementarmente sabido e ensina Roque Carrazza: "o tipo tributário é revelado, no Brasil, após a análise conjunta da hipótese de incidência e da base de cálculo da exação. Assim, a Lei das Leis, ao discriminar as competências tributárias das várias pessoas políticas, estabeleceu, igualmente, as bases de cálculo in abstracto possíveis dos vários tributos federais, estaduais, municipais e distritais. (...) a base de cálculo e a hipótese de incidência de todo e qualquer tributo devem guardar sempre uma relação de inerência. Em suma, a base de cálculo há de ser, em qualquer tributo (...), uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária." (cf. Roque Antonio Carrazza in "Curso de Direito Constitucional Tributário", 22ª Ed. revista, ampliada e atualizada até a EC nº 52/2006, Malheiros Ed., 2006, nota 20, pág. 483).

Ao definir a hipótese de incidência e respectiva base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a Lei nº 9.718 veio dispor, em seus arts. 2º e 3º, que:

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

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

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

Dos preceitos acima transcritos, desde logo, verifica-se que a utilização do pronome possessivo "seu" para se referir ao "faturamento" da pessoa jurídica tributada pelas referidas contribuições já indica que a base de cálculo inerente à hipótese de incidência estabelecida pela lei é exclusivamente o "faturamento próprio" da pessoa jurídica, o que, de plano, já exclui da referida base de cálculo quaisquer outras incidências sobre faturamentos de terceiros (anteriores ou posteriores), ainda que tributados sob o regime da substituição tributária, cujas obrigações tributárias (do contribuinte e responsável) e respectivas bases de cálculo não se confundem e são claramente distintas pela legislação.

Realmente, acolhendo os ensinamentos da melhor Doutrina (cf. Ruy Barbosa Nogueira in "Curso de Direito Tributário", 9ª Ed. Saraiva atualizada, pág. 148 a 152), dentre os vários sujeitos passivos da obrigação tributária, a Lei Complementar faz clara distinção entre a figura do contribuinte, atributo de quem realiza o fato típico ou ceme do fato gerador (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN), da figura do responsável tributário, qualificado como aquela terceira pessoa que, embora vinculada ao fato gerador e sem revestir a condição de contribuinte, a lei atribui de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário, atribuindo-lhe, em caráter exclusivo ou supletivo, o cumprimento total ou parcial da referida obrigação (arts. 121, parágrafo único, inciso I, e 128, do CTN). Valendo-se das lições da doutrina estrangeira, Pontes de Miranda, com a costumeira proficiência, esclarece a distinção.

*for*

*for*

Brasília, 30 de 11 de 2007

Silvio Saraiva Barbosa

ressaltando que: "Um é o *Steuerschuldner*, o devedor do imposto, e outro, o portador do imposto *Steuerträger*, a quem a lei faz devedor de ato de pagamento, coisa diferente do devedor do quanto devido. (...) As leis podem estabelecer quem é o devedor do imposto e quem é o portador do imposto, mas, para aquela e para essa atribuição, é de mister que haja fundamento para a imposição, ou para a responsabilização, subjetiva e objetivamente." (cf. Pontes de Miranda in "Comentários à Constituição de 1967", Ed. RT, 1967, Tomo II, pág. 395).

As quantias que a empresa recebe, não para si, mas para terceiros, como o *quantum* de tributos cuja obrigação de cobrar a lei expressamente lhe impõe, bem como o reembolso de despesas a cargo de terceiros por conta e ordem (serviços conexos à atividade necessários à realização da atividade fim, tais como perícias, serviços conexos de publicidade, e outros), evidentemente, não podem entrar na receita bruta da exploração, eis que, consubstanciando faturamento de terceiros, não constituem contas diferenciadas de receita e despesa da própria empresa, mas sim contas neutras de terceiros que não influem, nem integram a receita proveniente da exploração.

A pretensa inclusão de importâncias retidas e recolhidas pelo substituto tributário em nome dos substituídos na cadeia de comercialização, na qualidade de mero "portador" do tributo por estes últimos devido, implicaria, necessariamente, em reconhecer que as atividades de retenção e recolhimento de tributo de terceiros integrariam a "receita de exploração" da empresa, que, portanto, exploraria estas atividades institucionalmente, o que seria um inominável absurdo, eis que as atividades de arrecadar e lançar tributos são conferidas privativamente às pessoas jurídicas de direito público (arts. 3º e 142 do CTN) e, portanto, jamais poderiam ser exploradas comercialmente por empresas privadas. Muito ao revés, as atividades de retenção e recolhimento de tributos devidos por terceiros, realizadas pelo contribuinte substituto, caracterizam-se como um serviço oneroso prestado pelo contribuinte ao Poder Público, que lhe é imposto pela lei sem qualquer remuneração ou indenização e cuja instituição somente se justifica no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º, do CTN).

Como também é curial, através do regime de substituição tributária o contribuinte legalmente eleito como substituto, nas vendas que realiza, retém não só o tributo devido sobre a sua própria operação (no caso seu faturamento), mas o tributo devido sobre as demais operações (passadas ou futuras), presumidamente ocorrentes na cadeia de consumo de comercialização de um determinado produto, cujas bases de cálculo são previamente estimadas pela Fiscalização. Assim, já por tratar-se de tributo retido e supostamente recolhido, em nome e por conta e ordem dos substituídos no ciclo de comercialização do produto, não haveria fundamento legítimo para inseri-lo novamente na base de cálculo do tributo devido pelo substituto, pois, em face do que Ruy Barbosa Nogueira denomina de "princípio da consumação da situação fática" ("*der Grundsatz der TatbestandsKonsumption*"), ou do *ne bis in idem*, em relação a um mesmo fato e dentro de um mesmo tributo, é impossível submeter uma mesma situação já tributada de acordo com a legislação, com um tributo e sobre a mesma base tributável de novo (cf. in "Curso de Direito Tributário," 5ª Ed. Saraiva, 1980, pág. 124).

Mas, ainda que assim não fosse, tratando-se de importâncias retidas e recolhidas por conta dos substituídos na cadeia de comercialização, na qualidade de mero "portador" do tributo por estes últimos devido, parece evidente que as importâncias de PIS e Cofins retidas e recolhidas pela recorrente como substituto tributário no regime de substituição tributária jamais poderiam compor a sua receita bruta de vendas, uma vez que não se referem às suas próprias vendas, nem tampouco constituem receita própria, independentemente da forma como sejam

Silvio

Adk

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30/11/2007  
Sívio Siqueira Barbosa  
Mat. Siage 81745

contabilizadas. A pretensão fiscal de incluir as importâncias de PIS e Cofins, retidas e recolhidas pelo substituto tributário em nome dos substituídos na cadeia de comercialização, não só aumenta artificialmente as receitas brutas de vendas do substituto tributário, sem que se consubstanciem efetiva "receita própria", como refoge totalmente à base de cálculo inerente à hipótese de incidência expressamente prevista na lei ("seu faturamento" e "receitas auferidas pela pessoa jurídica" - cf. arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98), assim configurando manifesta violação ao disposto no art. 97, inciso IV, do CTN.

Nesse sentido a jurisprudência do Egrégio STJ recentemente proclamou a legitimidade da exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

**"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE.**

1. *A natureza jurídica da substituição tributária é uma técnica de arrecadação. Nessa modalidade, em que o Fisco e o contribuinte mantêm a relação jurídica, o contribuinte do ICMS faz seu lançamento por homologação e recolhe diretamente o tributo.*

2. *Na substituição tributária, o terceiro chama a ponta da relação jurídica, assume o posicionamento da atividade estatal e passa a arrecadar o tributo por determinação legal, ou seja, no momento em que o recolhe assume a responsabilidade de responder ao tributo de acordo com o princípio da legalidade. É bem verdade que agora o recolhe em nome do substituído, por isso é chamado de substituto. Ele não é contribuinte vinculado ao fato gerador direto, é contribuinte vinculado ao fato gerador de modo indireto, porque, embora o fato gerador do tributo seja decorrente de uma relação negocial, entre ele e seu verdadeiro contribuinte, passa a ser responsável pelo recolhimento.*

3. *Todas as vezes em que o Fisco começa a exigir do substituto recolhimento fora das regras fixadas pelo princípio da legalidade, o substituto pode insurgir-se em juízo, pois é parte legítima para discutir tal exigência; se não cumprir a exigência, passa a ser o responsável direto pelo não-cumprimento.*

4. *Não há como considerar o ICMS retido e recolhido no regime de substituição tributária como receita bruta de vendas ou faturamento, daí decorrendo que a incidência de PIS e Cofins sobre tal valor é absolutamente ilegal, já que se faz sobre base não prevista no texto da Constituição nem das leis que regem a matéria. O ICMS não compõe a receita da contribuinte substituída, uma vez que não se refere às suas próprias vendas, tampouco constitui receita independente da forma como seja contabilizada.*

5. *Quando o contribuinte vende a mercadoria, está embutido o ICMS, imposto indireto que foi por ele pago. Sua receita bruta é o total do preço da venda e do ICMS pago, pois já está incluído no preço da mercadoria. No caso da substituição tributária, quando efetua a venda, o substituto tributário recolhe o ICMS antecipadamente, e, já com o ICMS que será pago pelo vendedor, porque o Fisco fixa uma espécie de pauta sobre o valor a incidir, presume-se que a venda será efetuada, e*

*SOU*

*Redy*

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 30 de 11 de 2007  
Sílvia Siguel de Barbosa  
Mat: Sape 91745

*nesta presunção já está incluído o ICMS, que, conseqüentemente, será colocado pelo vendedor, pelo substituído.*

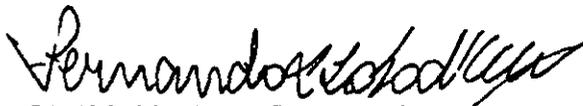
*6. Para fins de determinação da base de cálculo da Cofins, o contribuinte substituído do ICMS pode excluir da receita bruta de vendas o valor do ICMS - substituição tributária paga na aquisição das mercadorias - trigo e seus derivados - desde que o referido valor possa ser devidamente comprovado pelo contribuinte substituído. A exclusão do valor do ICMS incidente no regime de substituição tributária, da base de cálculo da Cofins, é prevista somente para o contribuinte substituído do referido imposto (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98).*

*7. Recurso parcialmente provido." (cf. Acórdão da 1ª Turma do STJ no REsp nº 601.741-CE, Reg. nº 2003/0191554-6, em sessão de 26/04/2005, rel. Min. José Delgado, publ. in DJU de 24/10/2005, p. 178)*

Isto posto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO INTEGRAL ao recurso voluntário (fls. 296/306, vol. II) para reformar o v. Acórdão de fls. 285/292, exarado pela 5ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, e cancelar as exigências consubstanciadas no auto de infração vestibular, por considerar legítimas as exclusões das importâncias de PIS e Cofins retidas e recolhidas pela recorrente no regime de substituição tributária, na esteira da jurisprudência citada.

É como voto.

Sala das Sessões, em 15 de agosto de 2007.

  
FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'ÊÇA

