



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 31 / 08 / 2004
GDM
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 15374.004012/2001-21
Recurso nº : 124.164
Acórdão nº : 203-09.406

Recorrente : PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADES.
As hipóteses de nulidade, no Processo Administrativo Fiscal, são aquelas elencadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores.

NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADES. Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, uma vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhes execução. **Preliminares de nulidade e de inconstitucionalidade rejeitadas.**

PIS/PASEP. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Não se encontram no conceito de receita os valores de terceiros retidos, por determinação legal, na condição de substituto tributário.

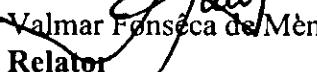
Recurso ao qual se dá provimento parcial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e de inconstitucionalidade; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2004


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Valmar Fonseca de Menezes
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Zomer (Suplente), Maria Teresa Martínez López, Valdemar Ludvig, César Piantavigna, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Luciana Pato Peçanha Martins.

Ausente, justificadamente, a Conselheira Maria Cristina Roza da Costa.

Eaal/cf/ovrs



Processo nº : 15374.004012/2001-21

Recurso nº : 124.164

Acórdão nº : 203-09.406

Recorrente : PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo a seguir:

“Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 228 a 245 contra a contribuinte em epígrafe, relativo à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, referente ao período de 01/1999 a 06/2000, no valor de R\$2.072.069,25 incluído principal, multa de ofício e juros de mora calculados até 31/08/2001.

2. Embasando o feito fiscal alegou o autuante ter se configurado infringência aos arts. 1º, 2º, 3º e 4º da Lei Complementar nº 08/70; Título 5, capítulo 2, seções 1, 2 e 3 do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº 142/82 e arts. 2º, 3º, 7º e 8º da Lei nº 9.715/98. No que se refere às penalidades aplicáveis, os dispositivos legais aplicados foram o art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450/85, art. 2º da Lei nº 7.683/88 e arts. 44, inciso I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

3. Na descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 230), a autoridade lançadora registra que:

3.1. foram constatadas deduções indevidas da base de cálculo mensal da COFINS, efetuadas pela autuada, relativas ao PIS/PASEP e à própria COFINS;

3.2. inexistiu previsão legal para a dedução das referidas contribuições sob qualquer modalidade, inclusive substituição tributária;

3.3. em resposta à intimação datada de 02/07/2001, a contribuinte restringiu-se a esclarecer e exemplificar apenas a dedução do ICMS cobrado pela refinaria sem justificar as deduções efetuadas relativas ao PIS/PASEP e à COFINS.

3.4. Junta à fl. 231 do processo, demonstrativo de apuração das deduções consideradas indevidas, bem como relatórios de apuração da Cofins devida e demonstrativos do resultado apresentados pelo contribuinte.

4. A interessada foi cientificada em 20/09/2001 e, inconformada, apresentou impugnação de fls. 247 a 257 em 19/10/2001 alegando, em síntese, que:



Processo nº : 15374.004012/2001-21
Recurso nº : 124.164
Acórdão nº : 203-09.406

4.1. As exclusões da base de cálculo consideradas indevidas pela autuante referem-se, tão-somente, às contribuições para o PIS/PASEP e COFINS pagas antecipadamente em função do regime de substituição tributária;

4.2. até julho de 2000, constavam dos seus documentos e livros fiscais, com a finalidade de repasse aos contribuintes substituídos, dos valores referentes ao PIS/PASEP e COFINS recolhidos na condição de substituto tributário dos comerciantes varejistas, relativamente à venda de álcool ou para repasse a outros contribuintes substituídos, dos valores recolhidos pela refinaria, quando a esta cabia a condição de substituta relativamente às vendas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive GLP;

4.3. os valores correspondentes às contribuições pagas em substituição tributária não podem integrar a receita pois não constituem produto de sua atividade ou acréscimo de seu patrimônio;

4.4. Não é necessário que a lei exclua da receita bruta os valores correspondentes às contribuições ao PIS/PASEP e COFINS pois tais valores são estranhos ao próprio conceito de receita;

4.5. O auto de infração em tela constitui ato ilegal, devendo ser considerado nulo, pois considera como infração conduta permitida pela legislação;

4.6. A motivação genérica do auto de infração viola o princípio da ampla defesa (art. 5º, LV da CF/88) e infringe a exigência constitucional de motivação dos atos administrativos implícita no art. 93, X, da CF/88, devendo ser anulado;

4.7. A multa aplicada é confiscatória, ferindo os arts. 5º, LIV e 150, IV da CF/88. Tal vedação só é excetuada em casos expressamente elencados e autorizados pela própria Constituição ou por Lei Complementar, não se incluindo o ilícito fiscal no rol das hipóteses previstas; e

4.8. Mesmo que se entendesse que a penalidade aplicada fosse procedente, o dispositivo legal que determina a cobrança de multa em valores elevadíssimos é considerado ilegal por ferir a Lei nº 9.784, de 1999 e a própria Constituição Federal.

5. Por fim, requer seja declarada a nulidade do auto de infração por violação ao princípio da legalidade e julgado improcedente o lançamento correspondente, protestando, ainda, pela produção de prova documental.”

A DRJ no Rio de Janeiro - RJ proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita

adiante:



Processo nº : 15374.004012/2001-21
Recurso nº : 124.164
Acórdão nº : 203-09.406

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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 do PASEP, 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.

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”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, repisando os argumentos expendidos na peça impugnatória, resumidos a seguir:

1. DAS PRELIMINARES:

1.1. DA NULIDADE DO AUTO POR SER ATO ILEGAL:

- o conceito de receita esta diretamente ligado ao produto da empresa (venda de produtos ou prestação de serviços) ou ao aumento do seu patrimônio resultante da produção da empresa;
- os valores excluídos da base de cálculo do PASEP referem-se, tão-somente, às contribuições para o PIS, PASEP e COFINS pagas ao Fisco em função do regime de substituição tributária,



Processo nº : 15374.004012/2001-21

Recurso nº : 124.164

Acórdão nº : 203-09.406

valores estes que não podem integrar a receita da recorrente, pelo fato de não se constituírem em produto de sua atividade e de não importarem em acréscimo a seu patrimônio;

- exigir tributo sobre base de cálculo que inclua estes valores importa em prática de ato ilegal, exorbitante da competência tributária da União;
- além de não ser taxativo o rol de exclusões constante na Lei nº 9.718/98, não é necessário que a Lei exclua da receita bruta aquelas contribuições, uma vez que a tributação se dá sobre a receita, e não pode integrar esta base impositiva valores estranhos a este conceito; e
- pelo exposto, é nulo o auto de infração lavrado, por violar o Princípio da Legalidade, nos termos do artigo 2º, c, e parágrafo único, da Lei nº 4.717/65, e da Súmula nº 473 do STF.

1.2 - DA NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA:

- a motivação genérica do auto lavrado viola o princípio da ampla defesa e infringe também a disposição constitucional que exige a motivação dos atos administrativos, sob pena de configuração de ato ilícito.

1.3 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA DE OFÍCIO:

- a multa aplicada é confiscatória, configurando-se como inconstitucional, bem como ferindo princípios doutrinários, citando o princípio da razoabilidade, da proporcionalidade, ao mesmo tempo em que vale salientar que não pode a Administração Pública se furtar à estrita observação dos preceitos constitucionais e legais sob a alegação de que esta função é própria do Poder Judiciário.

2. DO MÉRITO:

- o PASEP não pode incidir sobre as retenções de valores de terceiros ocorridas em função da condição de que se reveste a recorrente de substituta tributária.

É o relatório.



Processo nº : 15374.004012/2001-21
Recurso nº : 124.164
Acórdão nº : 203-09.406

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
VALMAR FONSÊCA DE MENEZES

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Analisando-se, por partes, as argumentações trazidas pela recorrente, temos o que segue.

1. DAS PRELIMINARES:

1.1 - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O auto de infração, devidamente capitulado, a meu ver, não se constitui em ato ilegal, visto que foi lavrado em decorrência da não aceitação de exclusões procedidas pela recorrente, entre as quais se inserem as exclusões a que se refere o recurso (substituição tributária). Por outro lado, a própria Legislação citada no auto de infração confere a motivação necessária ao Fisco. Ressalte-se, inclusive, o que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional que estabelece a vinculação da atividade administrativa de lançamento à Lei, sob pena de responsabilidade funcional.

No tocante à nulidade, verifiquemos a sua pertinência ao caso em análise.

Inicialmente, reproduzamos o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. ”

Verifica-se que o presente caso não se enquadra em nenhum dos itens do artigo acima transcrito. Não há a incompetência de que trata o inciso primeiro e não se pode falar em cerceamento do direito de defesa na fase de lançamento, como bem lembra Antonio da Silva Cabral, em sua obra Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva, 1993, página 524. Neste ponto, cabe-nos apenas ressaltar que o respeito ao princípio do contraditório está configurado pela ciência dos termos processuais por parte da autuada. Além disso, a possibilidade de ampla defesa está assegurada em diversos pontos da legislação citada pelo fisco, em especial as disposições do Decreto nº 70.235/72 e alterações posteriores, regulador do Processo Administrativo Fiscal, mencionado no próprio auto de infração lavrado, e do qual tomou ciência a contribuinte.



Processo nº : 15374.004012/2001-21
Recurso nº : 124.164
Acórdão nº : 203-09.406

Rejeito, pois, a nulidade suscitada, não sem antes ressaltar que os argumentos aduzidos na peça recursal, se não implicam na nulidade do lançamento, devem ser analisados como matéria de mérito, a cujo teor adiante nos reportaremos.

1.2 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA DE OFÍCIO.

Já se constitui em jurisprudência pacífica deste Colegiado que não se insere em sua competência o julgamento da validade ou não de dispositivo legais vigentes, bem como da constitucionalidade ou não dos mesmos. A exigência questionada foi aplicada em virtude dos dispositivos legais discriminados no próprio auto de infração, razão por que não cabe a este Colegiado questioná-los, mas apenas garantir-lhes plena eficácia.

A declaração de inconstitucionalidade de norma, em caráter originário e com grau de definitividade, é tarefa da competência reservada, com exclusividade, ao Supremo Tribunal Federal, a teor dos artigos 97 e 102, III, "b", da Carta Magna.

Neste mesmo sentido, dispõe o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/93, expedido pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em decisão de processo de consulta:

"5.1 - De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprivação de uma lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico - Consultoria Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal argüição.

5.2 - Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo hic et nunc, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativo e Executivo, como mencionado, chegue-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.

5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é



Processo nº : 15374.004012/2001-21

Recurso nº : 124.164

Acórdão nº : 203-09.406

privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, par. 1º e 103, I e VI)."

Não há, portanto, como se apreciar o mérito nem a constitucionalidade da exação, cujo campo de discussão eleito pela recorrente é adstrito ao âmbito de competência do Poder Judiciário.

Rejeito, pois, a preliminar de inconstitucionalidade.

2. DO MÉRITO: INCIDÊNCIA DO PASEP SOBRE VALORES RETIDOS POR CONTA DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Conforme já exposto, ao suscitar a preliminar de nulidade, a recorrente aduz razões que considero como sendo de mérito, no que se refere à incidência ou não do PASEP sobre os valores retidos pela atuada por força da sistemática da substituição tributária, às quais, desta feita, reporto-me.

Inicialmente, quero ressaltar que a retenção referida somente ocorre com relação ao PIS e à COFINS, embora conste, na peça recursal, a referência ao PASEP.

A Lei nº 9 718/98, ao definir a base de cálculo da contribuição, estabelece que é irrelevante a classificação contábil da receita auferida, ressaltando-se que o mesmo dispositivo esclarece que a receita a ser considerada é a receita bruta.

Classificação contábil de determinada receita é o seu enquadramento em uma das contas contábeis, ou seja, é o conceito contábil de determinada receita.

Se faz necessário, então, preliminarmente, que se analise a retenção, na qualidade de responsável tributário, como substituto, de tributos devidos por terceiros, e que, por determinação legal, devem posteriormente serem repassados ao Tesouro Nacional,

Se o ingresso de valores no caixa da empresa se deu em virtude de uma obrigação legal de retenção de tributos de terceiros, seria este ingresso considerado receita?

Em primeiro lugar, há que se atentar para o fato de que não se pode confundir receita bruta como a totalidade dos ingressos no caixa da empresa. A própria legislação, ao admitir, por exemplo, a não incidência da contribuição sobre os valores retidos a título de IPI ou de ICMS substituto confirma este entendimento, visto que os valores correspondentes a estes tributos, embora ingressem temporariamente no patrimônio da pessoa jurídica, não são considerados como receita para fins da tributação, seja da contribuição em tela, seja para repercussão para outros tributos, como o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Se nem todo ingresso se constitui em receita, analisemos, em conseqüência, se a referida retenção, por força da sistemática da substituição, estaria ou não dentro deste conceito.



Processo nº : 15374.004012/2001-21
Recurso nº : 124.164
Acórdão nº : 203-09.406

A determinação do que seja receita passa, preliminarmente, pela análise referente à natureza do ingresso, com relação ao fato de se determinar se aquele ingresso decorre de vendas de bens ou serviços, ou, em outras palavras, se é consequência das atividades próprias para as quais a empresa foi constituída, ou seja, se os ingressos em análise são provenientes da própria essência da pessoa jurídica.

Neste ponto, observe-se que os valores recolhidos a título de substituição tributária não decorrem da finalidade da empresa nem das operações que, em função dos objetivos da sua constituição, esta realiza. Decorre, isto sim, de uma sistemática legal de arrecadação tributária, de interesse da Fazenda Pública – que obriga, sob pena, inclusive, de cominação penal, a pessoa jurídica a assumir a condição de responsável tributário pelo tributo de cujo fato gerador não participou, inclusive sujeita à responsabilidade penal, por apropriação indébita, no caso do não repasse daqueles recursos ao Tesouro Nacional.

É o mesmo caso do imposto de renda na fonte, onde, embora não haja ingresso externo de recursos, ao reter do empregado parte de seu salário, a empresa, na verdade, momentaneamente, faz ingressar no seu ativo valores de terceiros, que, em momento seguinte, repassa aos cofres públicos.

Ninguém duvida de que não deva haver incidência da contribuição sobre estes valores, embora, comparando-se com o caso da substituição do PIS e da Cofins, o fato seja o mesmo: retenção de valores de terceiros em função de determinação legal para fins de tributação.

Também é o caso do IPI e do ICMS retidos na mesma sistemática.

A Legislação vigente que trata do assunto, inclusive, está contida no Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 279, cuja matriz legal é a Lei nº 4.506/64 (art. 44) e o Decreto-Lei nº 1.598/77 (art.12), transcritos a seguir:

“LEI 4.506 DE 30/11/1964 - DOU 30/11/1964

Dispõe sobre o Imposto que Recai sobre as Rendas e Proventos de qualquer Natureza.

Art. 44 - Integram a receita bruta operacional:

I - o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - as subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

DECRETO-LEI 1.598 DE 26/12/1977 - DOU 27/12/1977

Altera a Legislação do Imposto sobre a Renda.

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.



Processo nº : 15374.004012/2001-21

Recurso nº : 124.164

Acórdão nº : 203-09.406

§ 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.

§ 2º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas, autoriza presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§ 3º Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas.

** § 3 com redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.648, de 18/12/1978."*

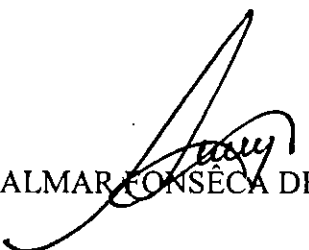
A caracterização de determinado ingresso de receita implica, como visto, em que tal recurso seja produto da venda de bens ou da prestação de serviços.

Entendo, pelo exposto, que os valores retidos a este título – independentemente do tributo a que se refiram – não resultam da atividade comercial da pessoa jurídica, mas da conveniência de arrecadação tributária. Em assim sendo, não podem ser considerados como receita.

Por sua vez, se não podem ser considerados como receita, não estão incluídos na base de cálculo estabelecida pela Lei nº 9.718/98, que, em seu artigo 3º, refere-se expressamente a “receita bruta”, nos termos da Legislação vigente.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de que sejam rejeitadas as preliminares de nulidade e de inconstitucionalidade e, no mérito, seja dado provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos da base de cálculo da contribuição os valores de PIS e COFINS retidos pela recorrente na condição de substituto tributário.

Sala das Sessões, em 29 de janeiro de 2004


VALMAR FONSÊCA DE MENEZES