



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

**Processo n°** 19515.000066/2003-89  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-002.394 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de julho de 2014  
**Matéria** Auto de Infração - Cofins  
**Recorrente** VIAÇÃO COMETA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.**

Não há que se falar em nulidade do auto de infração que tenha sido lavrado com obediência irreparável dos requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

**ACÓRDÃO DRJ. NULIDADE. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.**

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das nulidades previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, não há que se falar em nulidade do acórdão da DRJ, o qual abordou sistematicamente todos os argumentos trazidos na impugnação, não trazendo nenhum prejuízo ao direito de ampla defesa do contribuinte.

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. TAXA DE EMBARQUE. PEDÁGIO. INCIDÊNCIA. LEI 9.718/98.**

Embora sejam cobrados destacadamente no preço das passagens de transporte rodoviário de passageiros, estes valores integram a receita operacional das empresas de transporte, integrando a base de cálculo da Cofins.

**COFINS. OUTRAS RECEITAS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.**

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, deve ser excluída da incidência da Cofins as receitas não operacionais do contribuinte.

**Recurso Voluntário Provido em Parte**

**Crédito Tributário Mantido em Parte**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martinez Lopez, Fábila Regina Freitas e Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo que davam provimento total. Apresentou declaração de voto o Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo. Fez sustentação oral pela recorrente o advogado Francisco de Paula Chagas Netto, OAB/RJ 137907.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martinez Lopez, José Paulo Puiatti, Fábila Regina Freitas, Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo e Andrada Márcio Canuto Natal.

## Relatório

Por economia processual e por bem relatar os fatos até aquele momento adoto o relatório elaborado pela decisão recorrida, abaixo transcrito:

Trata o presente processo de Auto de Infração de fls. 101/103, lavrado em decorrência de falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nos períodos de apuração de janeiro a novembro de 2002, no montante de R\$ 638.827,07.

2. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 94/96), o auditor fiscal informa:

(...)

*Através da análise do Anexo 5 das Verificações Obrigatórias — demonstrativo das bases de cálculo e recolhimentos efetuados e declarados relativos à COFINS — preparados e assinados pelo Contribuinte, constatamos que houve insuficiência de valores declarados nos períodos base do ano calendário de 2002, conforme resumimos no demonstrativo a seguir:*

(...)

*Anexamos aos autos os Quadros do Anexo 5 relativos às Verificações Obrigatórias, com demonstrativos das bases de cálculo e recolhimentos efetuados e declarados, preparados e assinados pelo Contribuinte, conferidos por amostragem com seus registros contábeis, que serviram de base para apuração do demonstrativo acima e conforme consta em Termo de Constatação, anexo aos autos, entregue ao Contribuinte.*

*Anexamos também Demonstrativo das contas contábeis que compõem os valores do faturamento do Contribuinte, onde constam suas receitas de serviço e também outras receitas conceituadas como faturamento conforme disposto na Lei nº 9.718/98 e as fichas de Razão respectivas correspondentes aos meses mencionados no quadro acima, onde foram constatados insuficiência de valores declarados.*

*Assim, diante do exposto, será constituído de ofício o crédito tributário, que se fará pelas diferenças apuradas no demonstrativo acima, nos períodos-base respectivos, relativamente à insuficiência de valores declarados, apurados em trabalho de "verificações obrigatórias" de conformidade com o disposto na Portaria Cofis nº 28/02, com as alterações da Portaria Cofis nº 50/02.*

(...)

3. Regularmente cientificada em 14 de janeiro de 2003, a contribuinte apresentou, em 13 de fevereiro de 2003, a Impugnação de fls. 108/119, na qual requer o cancelamento do auto de infração e alega, em síntese e fundamentalmente, que:

3.1. o Auto de Infração seria nulo, pois teria ocorrido cerceamento do direito de defesa; seriam também causas de nulidade: *se trata de uma exação indevida, abusiva e arbitrária (...)* que se afasta da verdade dos fatos; não teria sido produzida a devida prova no procedimento fiscal da existência, efetiva, das alegadas

insuficiências; o Auditor Fiscal não teria definido corretamente a infração imputada ao sujeito passivo; não teria sido convenientemente informado ao sujeito passivo a origem das divergências apontadas; estaria ausente do Auto de Infração seu pressuposto básico, que é a legalidade; existiria erro na identificação da matéria tributável, e conseqüentemente, na determinação da própria exação fiscal; e ainda:

Em face da própria falta de precisão e clareza na determinação da matéria tributável (...) não há que se falar em ocorrência de "fato gerador" e, por via de conseqüência, em constituição de crédito tributário (lançamento), eis que, não se encontram presentes e comprovados seus elementos configuradores no auto de infração impugnado, de modo a possibilitar ao contribuinte o amplo exercício do direito de defesa, diante da punição imposta pelo Estado.

(...) vale ressaltar a impropriedade técnica da exação ao utilizar — de forma vaga e ambígua — as expressões "Valor Tributável ou Contribuição".

Não se tem, pois, claramente definida a matéria tributável apurada pelo Agente do Fisco e, conseqüentemente, determinada com precisão a exigência fiscal, diante da forma dúbia com que se apresenta no auto de infração (valor tributável ou contribuição), pelo que se torna patente a imprestabilidade da peça básica para os fins previstos na legislação tributária.

3.2. no mérito, inexistiriam as diferenças apuradas pelo auditor fiscal, pois as alegadas diferenças imputadas decorreram do equivocando entendimento do Agente do Fisco de que não poderiam ser excluídas da base de cálculo da COFINS as parcelas meramente recebidas pela impugnante, em nome de terceiros e a estes transferidas, relativamente à taxa de embarque e ao pedágio;

3.3. a multa lançada seria indevida, abusiva e arbitrária.

4. Por fim, a contribuinte requereu a realização de perícia ou diligência, de modo a demonstrar, com base em seus registros contábeis e na documentação respectiva, que as bases de cálculo da contribuição foram apuradas corretamente, inexistindo, conseqüentemente, as alegadas divergências (...).

Ao julgar referida impugnação a 5ª Turma da DRJ/Campinas-SP, proferiu o Acórdão nº 9.605, de 08/06/2005, assim ementado:

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

*Período de apuração: 01/01/2002 a 30/11/2002*

*Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa quando o contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla na impugnação.*

*BASE DE CÁLCULO. PEDÁGIO. TAXA DE EMBARQUE. EXCLUSÃO. INADMISSIBILIDADE. A Constituição Federal não admite redução da base de cálculo de tributo sem expressa previsão legal. Os valores cobrados juntamente com o valor da*

*passagem de ônibus rodoviário a título de pedágio e de taxa de embarque integram a base de cálculo da Cofins.*

*MULTA DE OFÍCIO. O tributo não recolhido e não declarado, que não esteja com a exigibilidade suspensa no início da ação fiscal, deve ser lançado acrescido da multa de ofício. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País.*

*CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.*

#### *Lançamento Procedente*

Não concordando com referida decisão o contribuinte apresentou recurso voluntário, por meio do qual, reforça todas as alegações trazidas em sua impugnação e que podem ser assim resumidas:

- solicita a nulidade da decisão recorrida por esta ter se afastado do princípio da legalidade ao deixar de reconhecer a nulidade do lançamento, o qual “tratava de uma imposição fiscal com notório cerceamento do direito de ampla defesa com os meios e os recursos a ela inerentes, assegurados aos litigantes pelo art. 5º, LV, da Constituição”. Afirma também que a decisão é nula, por ter sido tendenciosa no sentido de simplesmente convalidar o lançamento sem analisar todos os argumentos apresentados na impugnação e por não reconhecer que o lançamento afastou-se do princípio da legalidade, citando jurisprudência administrativa firmando que “o lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo...”;

- cita doutrina especializada, para defender que houve cerceamento do seu direito de ampla defesa, sendo “os atos administrativos nulos quando infringem, de forma explícita ou implícita, o princípio da legalidade, já que a atividade administrativa, em regra, é vinculada a preceitos legais e regulamentares. Ao exercê-la, a autoridade pública não tem livre arbítrio, devendo pautar seus atos pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (Constituição, art. 37)”;

- afirma que a atividade de lançamento é vinculada e que o agente fiscal “demonstrou total desprezo pela regra contida no referido art. 112 do Código Tributário Nacional, visto que a legislação tributária que define infrações ou lhe comine penalidades deve ser interpretada de maneira mais favorável ao sujeito passivo em caso de dúvidas...”;

- defende que houve ilegítima inversão do ônus da prova, pois o auto de infração estaria instruído sem os elementos de prova necessários e suficientes para caracterizar a infração, o que estaria obrigando o contribuinte a fazer prova negativa;

- que as divergências constatadas no auto de infração não existiram e que a escrituração da recorrente “retrata com absoluta precisão e fidelidade as bases de cálculo sobre as quais incidiram as contribuições pagas...”;

- que o lançamento decorreu da indevida inclusão na base de cálculo da Cofins dos valores referentes a recebimentos das “taxas de embarque” e “pedágio” que são cobrados pela recorrente mas são receitas de terceiros e não integram o faturamento que é a

base de cálculo da contribuição. Neste sentido afirma que tais valores são receitas do Departamento de Estradas e Rodagens – DER, das concessionárias públicas e administradoras de estações rodoviárias em nome de quem seriam incidentes a Cofins;

- faz uma abordagem da natureza jurídica da “taxa de embarque”, que seria uma tarifa pública que é cobrada em favor do concessionário do bem público que é cobrada pelo recorrente à ordem do detentor do direito de exploração do terminal rodoviário, constituindo receita deste e obrigação da transportadora;

- argumenta que a existência de terminais rodoviários não é uma necessidade da empresa de transporte, mas uma obrigação do Estado com o usuário do sistema de transporte e que a tarifa de utilização é paga pelo usuário ao terminal rodoviário, por intermédio da transportadora, numa relação jurídica de natureza pública. Dessa forma seria inquestionável que o valor arrecadado pela recorrente a título de tarifa de utilização de terminais não constitui uma receita no sentido jurídico da palavra, mas sim um recurso de terceiro que deverá ser repassado no prazo determinado ao titular do crédito. Sustenta que para que a taxa de embarque seja considerada receita da transportadora ela deveria ser integrada à tarifa de serviço cobrada linearmente de todos os usuários, o que não acontece, quando o seu usuário não utiliza o terminal de passageiros e a passagem é comercializada no interior do veículo;

- que os recebimentos a título de “taxa de embarque” não estão compreendidos na condição jurídica das receitas operacionais da recorrente, cuja incidência estaria prevista no art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, a não ser que o entendimento da Receita Federal seja pela aplicação do disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarado inconstitucional pelo STF, o que seria um desrespeito com a decisão da Suprema Corte;

- cita jurisprudência administrativa e judicial que estariam em consonância com a tese de que tais receitas não seriam próprias da recorrente e deveriam ser tributadas somente pelo titular das receitas;

- afirma que ao pedágio se aplicariam as mesmas questões e disposições já destacadas para o taxa de embarque;

- a respeito do pedágio, cita a sua regulamentação pela Resolução ANTT nº 1.430/2006, e conclui que não se trata de uma receita no sentido jurídico de ingresso de recursos financeiros, mas de simples reembolso da importância despendida com o pedágio. Para um melhor entendimento, informa que a lotação total do ônibus é 46 poltronas, enquanto o índice de aproveitamento previsto na planilha tarifária é 61%, dividindo o reembolso do valor total do pedágio de determinado trecho por 28,06 passageiros.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos legais de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Desde sua impugnação o contribuinte afirma que o lançamento deve ser declarado nulo por ter sido lavrado com cerceamento do seu direito de ampla defesa assegurado aos litigantes pelo art. 5º, LV da CF. Afirma que o agente fiscal não respeitou o princípio da legalidade tributária ao não efetuar o lançamento com observância dos preceitos legais, art. 112 e 142 do CTN. Sustenta que teria sido invertido o ônus da prova, pois o auto de infração estaria instruído sem os elementos de prova necessários e suficientes para caracterizar a infração praticada.

A respeito do lançamento tributário, assim dispõe o CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.(Destaquei)*

O presente lançamento tributário está consubstanciado pelo auto de infração que se encontra às fls. 98/110 (sempre numeração do processo digitalizado) e também por todos os elementos de prova juntados ao processo. Neste sentido, vale ressaltar as planilhas de fls. 14/15 denominadas “DEMONSTRAÇÃO DAS CONTAS CONSIDERADAS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS – 2002” e também as cópias das fichas do Livro Razão juntados às fls. 16/87. Portanto a primeira alegação do contribuinte de que não foi apontado a matéria tributável é totalmente insustentável pela simples leitura dos elementos processuais. Na citada planilha constam todos os valores considerados na apuração da matéria tributável em detalhes, que foram retiradas das contas escrituradas de receitas do contribuinte e espelhadas nas fichas do Livro Razão. Portanto o lançamento está em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN.

O contribuinte afirma ainda que não foi observado o art. 112 do CTN, que assim dispõe:

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Esta alegação é totalmente infundada. Não se extrai do lançamento qualquer dúvida a respeito da capitulação legal do fato, da materialidade do lançamento, da autoria e da natureza da penalidade aplicável, a exigir uma interpretação mais favorável ao contribuinte.

No presente caso o auto de infração somente seria nulo se tivesse sido lavrado por pessoa incompetente ou sem fundamentação legal, conforme dispõe o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 59, inciso I:

*“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.*

*(...).*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

Dispõe ainda o art. 10 do Decreto nº 70.235/72 os pré-requisitos necessários ao auto de infração:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

No presente caso, o auto de infração em discussão foi lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal (RFB), servidor competente para exercer fiscalizações externas de pessoas jurídicas e, se constatadas faltas na apuração do cumprimento de obrigações tributárias,

por parte da fiscalizada, tem competência legal para a sua lavratura, com o objetivo de constituir o crédito tributário por meio do lançamento de ofício.

Do seu exame, verificamos que nele estão demonstradas as infrações imputadas à recorrente, a fundamentação da exigência do imposto e das cominações legais, bem como consta com clareza a descrição dos fatos e o enquadramento legal. Não houve, no caso o alegado cerceamento do direito de defesa. Ao contrário, a impugnação apresentada pelo contribuinte demonstra indubitavelmente de que ele detinha todas as informações necessárias para exercer este direito.

Portanto, afasto a preliminar de nulidade do auto de infração.

### **NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA**

Em síntese o contribuinte solicita a nulidade do Acórdão da DRJ por este ter se afastado do princípio da legalidade ao deixar de reconhecer a nulidade do lançamento e que a decisão teria sido tendenciosa no sentido de simplesmente convalidar o lançamento sem analisar todos os argumentos apresentados na impugnação.

Não existe nulidade do acórdão, simplesmente pelo fato de ter reconhecido que o lançamento tributário não se afastou do princípio da legalidade. De fato o acórdão recorrido enfrentou esta preliminar de nulidade do lançamento e a afastou basicamente pelas mesmas razões que fiz ao abordar esta questão na análise desta preliminar no item anterior.

O contribuinte não tem razão em afirmar que a decisão foi tendenciosa no sentido de simplesmente convalidar o lançamento. Ao contrário, ela convalidou o lançamento utilizando-se de argumentos legais e consistentes e que estão sendo objetos de contestação no presente recurso voluntário. O contribuinte acusa de forma genérica que o acórdão não teria analisado todos os argumentos apresentados na impugnação, sem apontar no entanto quais argumentos deixaram de ser enfrentados. Na minha avaliação a decisão recorrida foi elaborada com argumentos claros e exaustivos a respeito da manutenção do lançamento e não trouxe qualquer prejuízo à defesa do contribuinte.

Desta forma, também afasto a preliminar de nulidade da decisão recorrida.

### **MÉRITO**

No mérito o contribuinte contesta somente a inclusão das receitas decorrentes da “taxa de embarque” e do “pedágio” na base de cálculo da Cofins.

A tributação da Cofins no período estava submetida à Lei nº 9.718/98 que assim dispunha em seus art. 2º e 3º:

*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.

§ 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 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

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; -(Revogado pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

Tem-se que o § 1º do art. 3º, acima transcrito, foi julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e teve reconhecida sua repercussão geral por questão de ordem no Recurso Extraordinário 585.235-1 MG, que foi assim ementado:

*EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição Social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel Orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; Res nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MGm Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do Tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

Portanto, a partir desta decisão restou configurado, para todos os contribuintes sujeitos à tributação do PIS e Cofins, no regime cumulativo de que trata a Lei nº 9.718/98, que a base de cálculo destas contribuições seria somente as receitas decorrentes do seu faturamento. Conclui-se assim que para dirimir a controvérsia constante do presente processo, basta responder se as receitas provenientes das “taxas de embarque” e “pedágio” estão incluídas no faturamento da recorrente.

O Ministro do STF Cezar Peluso, no julgamento do recurso extraordinário 346.084-PR, esclareceu o seu entendimento a respeito do conceito de faturamento:

*“Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão “receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço”, quis significar que tal conceito está ligado a ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas.” (Grifei)*

(...)

*“Por isso, estou insistindo na sinonímia “faturamento” e “receita operacional”, exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.” (Grifei)*

Ou seja, faturamento é sinônimo de receita operacional e são aqueles ingressos que decorrem do exercício de suas atividades empresariais típicas. No caso do recorrente são os ingressos decorrentes das vendas de suas passagens rodoviárias estaduais e inter-estaduais. O produto das vendas das passagens rodoviárias constitui o seu faturamento ou a sua receita operacional e nele estão incluídas indubitavelmente o valor da “taxa de embarque” e do “pedágio”. O próprio contribuinte contabilizou estes ingressos como receita operacional, porém, posteriormente tratou de excluí-los da base de cálculo da Cofins, alegando que não era receita tributável pois eram pertencentes a terceiros.

De plano deve se deixar claro que não havia previsão legal para excluir estas receitas da base de cálculo da Cofins. Conforme transcrito acima, em determinado momento houve a intenção do legislador em excluir estas receitas transferidas da base de cálculo das contribuições. Foi editado o inc. III do § 2º da Lei nº 9.718/98 prevendo a exclusão “dos valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica”, que é exatamente a situação discutida nos presentes autos. Porém tal dispositivo não chegou a entrar em vigor e foi revogado pela Medida Provisória nº 2158-35/2011.

Não se deve acatar também o argumento do contribuinte de que estaria havendo dupla tributação. No regime cumulativo, como o próprio nome sugere, há sim a incidência em cascata das contribuições e está embasado em todo o arcabouço jurídico constitucional destas exações. Na verdade compartilho do entendimento da decisão recorrida de que estes valores cobrados destacadamente na venda das passagens, constituem parte dos custos ou despesas das empresas de transporte rodoviário.

No caso da taxa de embarque, são valores cobrados dos passageiros, em separado, para que a empresa de transporte utilize deste terminal rodoviário. Não importa o argumento de que estes terminais sejam construídos e administrados também em benefício dos próprios passageiros. Não se pode negar porém que há um benefício imediato às empresas de transporte, que arcam com a responsabilidade de receber estes valores e repassá-los aos administradores destes terminais para arcar com os custos de sua manutenção. Caso elas não fizessem ou não aderissem a estes procedimentos é notório que não poderiam utilizar os serviços disponibilizados por estes terminais. Estas receitas e estas despesas ou custos são inerentes às suas atividades operacionais.

O mesmo princípio pode ser atribuído ao pedágio, que é também cobrado destacadamente na venda das passagens e repassado a título de pagamento de pedágio pelo uso das rodovias. **So que aqui, a meu juízo, é evidente que nem sempre o valor recebido a título de**

pedágio é repassado ao DER ou às concessionárias ou permissionárias de uso destas rodovias. O próprio contribuinte cita a Resolução ANTT nº 1.430/2006 que regulamenta a cobrança do pedágio. De acordo com o contribuinte a lotação total dos ônibus é de 46 poltronas, sendo que o índice de aproveitamento previsto na planilha tarifária é de 61% e, assim o pedágio de determinado trecho seria pago integralmente na venda de 28,06 passagens. Fácil concluir que quando a média de lotação ultrapassar 61% das poltronas, haverá cobrança de pedágio em excesso, valor que não será repassado a terceiros. Também pode ocorrer o inverso, acarretando em perdas para a empresa, fato que só faz reforçar que a entrada destes ingressos afeta o resultado operacional destas empresas.

O contribuinte tenta-se socorrer para excluir estas receitas da tributação também no Ato Declaratório SRF nº 7/2000. Porém como se pode concluir de sua transcrição, abaixo, a situação nele tratada não corresponde ao mesmo assunto do presente processo.

AD SRF nº 7/2000:

*I - os valores recebidos por empresas concessionárias ou permissionárias de serviço público de transporte urbano de passageiros, subordinadas ao sistema de compensação tarifária, que devam ser repassados a outras empresas do mesmo ramo, por meio de fundo de compensação criado ou aprovado pelo Poder Público Concedente ou Permissório, não integram a receita bruta, para os fins da legislação tributária federal;*

*II - os valores auferidos, a título de repasse, de fundo de compensação tarifária integram a receita bruta, devendo ser considerados na determinação da base de cálculo dos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.*

Portanto concluo que as receitas decorrentes das taxas de embarque e do pedágio constituem receita operacional do contribuinte e não há previsão legal de sua exclusão da base de cálculo da Cofins.

#### OUTRAS RECEITAS TRIBUTADAS

Como citado anteriormente, o STF declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Com esta decisão a incidência do PIS e da Cofins passou a ser somente sobre o seu faturamento, ou como já dito, sobre as receitas operacionais do contribuinte. Afastou portanto, da incidência do PIS e da Cofins as receitas não operacionais. Como foi reconhecida pelo STF a repercussão geral deste julgamento, é aplicável ao caso o art. 62-A do Regimento do CARF aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, abaixo transcrito:

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Observando a composição das receitas objeto do lançamento em questão, sobretudo as planilhas de fls. 14/15, constatei que foram incluídas na base de cálculo da Cofins receitas não operacionais, que estão totalizadas na coluna “outras receitas”. Ocorre que a

tributação das receitas decorrentes das atividades não operacionais do contribuinte foi afastada por força da decisão do STF, acima citada.

Ressalto que esta questão não foi objeto de impugnação ou de recurso por parte do contribuinte. Entendo porém que esta tributação deve ser afastada em razão do princípio da legalidade, não podendo ser admitida a exigência fiscal que está fundada em dispositivo legal declarado inconstitucional.

Portanto, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, somente para excluir do lançamento as receitas totalizadas na coluna “Outras Receitas” da planilha de fl. 15 (numeração do processo digitalizado) e, por consequência, mantendo na íntegra a tributação das receitas operacionais que na planilha de fl. 14 está totalizada na coluna “Receitas de Serviços”.

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo

Entendo que o recurso deve ser julgado totalmente procedente pelas seguintes razões:

No caso em tela trata-se de preço controlado, portanto não é dado ao recorrente fixar o seu preço como melhor lhe convier, mas sim cobrar única e exclusivamente aqueles valores fixados pelo Poder Público. No caso em tela, o preço cobrado pelo recorrente pelo serviço prestado está destacado no bilhete emitido como tarifa sendo autorizado pelo Poder Público que se faça a cobrança adicional de taxa de embarque e pedágio visando exclusivamente o repasse destes valores às concessionárias destes serviços.

Assim, entendo que os valores arrecadados a títulos de taxa de embarque e pedágio não pertencem ao recorrente, mas compete a este apenas a arrecadação dos valores e repasse ao seu destinatário final que são os terminais rodoviários e concessionárias responsáveis pelas manutenções das rodovias, portanto não são receitas próprias e por conseguinte não integram a base de cálculo dos tributos devidos pela recorrente.

Neste sentido, além dos precedentes citados pelo próprio recorrente, como o caso WebJet e Solução de Consulta COSIT nº 80, existem precedentes do STF e do STJ em caso análogo que trata da cobrança e repasse das gorjetas pelos hotéis, cito:

*TRIBUTÁRIO. GORJETA. PIS. COFINS. IRPJ. CSLL .  
PRESCRIÇÃO. TAXA SELIC.*

1. A jurisprudência desta Corte já assentou que a extinção do direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, em não havendo homologação expressa, só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita.

2. A gorjeta, compulsória ou inserida na nota de serviço, tem natureza salarial. Em consequência, há de ser incluída no cálculo de vantagens trabalhistas e deve sofrer a incidência de, apenas, tributos e contribuições que incidem sobre o salário.

3. A exemplo do entendimento de ser ilegal a cobrança do ISS sobre os valores recebidos a título de gorjeta, é também ilegítima a exigência do recolhimento do PIS, IRPJ, CSLL e COFINS sobre o valor cobrado como taxa de serviço, desde que repassado integralmente aos empregados.

4. Na repetição de indébito, seja como restituição ou compensação tributária, com o advento da Lei nº 9.250/95, a partir de 1º.1.96, os juros de mora passaram a ser devidos pela taxa SELIC a partir do recolhimento indevido, não mais tendo aplicação o art. 161 c/c art. 167, parágrafo único, do CTN. Tese consagrada na Primeira Seção, com o julgamento dos EREsp's 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC em 14.5.2003.

5. A SELIC é composta de taxa de juros e correção monetária, não podendo ser cumulada com qualquer outro índice de atualização.

6. Recurso especial improvido. (RESP nº 399596 DF, Relator Ministro Castro Meira, 2ª Turma do STJ, Data do Julgamento 02/03/2004.)

**RE 112040 / RJ - RIO DE JANEIRO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

**Relator(a): Min. FRANCISCO REZEK**

**Julgamento: 18/10/1988 Órgão Julgador: Segunda Turma**

**Publicação DJ 02-12-1988 PP-31900 EMENT VOL-01526-03  
PP-00661**

**Ementa**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO.  
TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDENCIA SOBRE GORJETA COBRADA  
COMPULSORIAMENTE. ARTS. 21 DA CF E 457,  
PARAGRAFO 3. DA CLT. I - A GORJETA, AINDA QUANDO  
COMPULSORIAMENTE COBRADA PELO  
ESTABELECIMENTO, INTEGRA A REMUNERAÇÃO DO  
EMPREGADO - SUJEITA, POR SUA VEZ, A TRIBUTAÇÃO  
FEDERAL (IR) E NÃO MUNICIPAL (ISS). II - O SERVIÇO DE  
OFERECIMENTO DE HOSPEDAGEM, ALCANCAVEL**

*PELO ISS, E PRESTADO PELO HOTEL, NÃO PODENDO A REMUNERAÇÃO DE SEUS EMPREGADOS SER TRIBUTADA SE NÃO PRESTAM, ESTES, A ATIVIDADE ATINGIDA PELO TRIBUTOS. RECURSO PROVIDO.*

Não bastasse, ainda que as receitas não pudessem ser classificadas como receitas de terceiros, me parece claro que não são receitas operacionais. Senão vejamos.

O julgamento de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 implicou na manutenção do critério da LC 70/91 para fixação da base de cálculo da COFINS. A referida norma previa a tributação da COFINS sobre o faturamento decorrente da venda de mercadorias ou prestação de serviços. Considerando este conceito, tenho que a recorrente somente deve tributar a receita decorrente da sua prestação de serviço, ou seja, o valor arrecadado com a tarifa cobrada do passageiro.

Novamente lembro que o preço praticado pela recorrente é controlado pelo Poder Público e o valor que se cobra do seu cliente pelo serviço prestado, ou seja, pelo serviço de transporte é apenas o valor da TARIFA, a taxa de embarque e o pedágio não são cobrados pelo serviço de transporte prestado pela recorrente, mas sim pelos serviços prestados pelos concessionários, portanto não são receita operacional passível de tributação.

A justificativa pela cobrança da taxa de embarque é o uso e manutenção dos terminais rodoviários enquanto o pedágio o uso e conservação das rodovias, e não compete a recorrente nem uma atividade nem a outra, portanto tais ingressos não decorrem da sua prestação de serviço.

Desta forma, seja por considerar receita de terceiro, bem como, por não estar no conceito de receita operacional, entendo que o recurso deve ser integralmente provido.

É como voto.

Conselheiro Jacques Maurício Ferreira Veloso de Melo