MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	10920.001493/99-90
Recurso nº	131.885 Voluntário
Matéria	PIS/Pasep
Acórdão nº	201-81.473
Sessão de	08 de outubro de 2008
Recorrente	VEÍCULOS STEIN LTDA.
Recorrida	DRJ em Florianópolis - SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/09/1994 a 29/02/1996

PIS. SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO.

Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, voltou a viger a Lei Complementar nº 7/70, através da qual a base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior, procedimento que existiu até a MP nº 1.212/95 e suas reedições, quando então a base de cálculo da contribuição passou a ser o faturamento mensal.

BASE DE CÁLCULO. COMISSÕES. NATUREZA JURÍDICA.

Cabe ao contribuinte demonstrar que receitas escrituradas em conta de comissões por prestação de serviço têm natureza diversa da informada.

BASE DE CÁLCULO. REVENDA DE VEÍCULOS. ATINGIMENTO DE METAS. BONIFICAÇÕES. RECEITA BRUTA. CONCEITO.

Nos termos de entendimento recente do Supremo Tribunal Federal, o conceito de receita bruta abrange a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a semestralidade da base de cálculo dos períodos anteriores a março de 1996. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (Relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Carlos Henrique Martins de Lima (Suplente), que davam provimento integral. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

Presidente

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva e Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça.

Relatório

Trata-se de auto de infração (fls. 181/186) lavrado contra a contribuinte em 31 de agosto de 1999, no valor total de R$ 46.928,17, incluídos os juros de mora e multa de ofício, por falta de recolhimento da contribuição para o PIS, relativo aos fatos geradores ocorridos nos períodos de 01/09/94 a 31/03/99.

Em 30 de setembro de 1999 a requerente apresentou sua impugnação (fls. 192/198), onde alega que a autoridade fiscal incorreu em equívoco, confundindo a base de cálculo do tributo com o seu prazo de recolhimento, afirmando que a base de cálculo deve retroagir ao faturamento do sexto mês anterior ao recolhimento. Afirmou calcular a contribuição ao PIS de acordo com a Lei Complementar nº 7/70. Citou decisões do Conselho de Contribuintes, entendimentos do STF e da doutrina.

Quanto à acusação de omissão de receita, a requerente defendeu-se alegando que, como revendedora de veículos, estaria sujeita ao recebimento de comissões e que faria este lançamento por metas ou cotas na conta de "bonificações", desta forma, não estariam incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS. Citou decisões do Conselho de Contribuintes e do TRF corroborando esse entendimento.

A respeito da multa aplicada e dos juros moratórios, afirmou serem indevidos, pois a aplicação de multa e juros de mora só poderiam recair sobre débitos legalmente exigíveis e impagos, o que não seria o caso presente. Pediu o cancelamento do auto de infração.

Em 02 de setembro de 2005 acordaram os Membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, por unanimidade de votos, julgar procedente o auto de infração.

No tocante à base de cálculo de PIS, a Turma considerou prejudicada a interpretação feita pela requerente da Lei Complementar nº 7/70, pois o fato gerador não ocorre seis meses depois de efetivado o faturamento, mas ao final do próprio mês em que ele é auferido.

A respeito da omissão de receitas, os autuantes diligenciaram junto à Mercedes Benz do Brasil S/A e entenderam que essas comissões recebidas pela requerente seriam pagas a título de serviços prestados por intermediação nas vendas faturadas diretamente pela fábrica a clientes da área da concessionária. A requerente também não teria oferecido nenhuma prova de que essa receita entitulada de "comissão" não se referiria a serviços prestados. Dessa forma, entendeu a Turma Julgadora que essa receita deveria integrar a base de cálculo de PIS, conforme a Lei nº 4.506/64, o Decreto-Lei nº 1.598/77 e a Lei nº 9.718/98.

Quanto à multa de ofício e os juros de mora, entendeu que, se há máculas no lançamento da obrigação principal, dever-se-ia manter a obrigação acessória. Esclareceu-se também à requerente que não houve lançamento da multa de ofício, em virtude do disposto no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

A requerente tomou ciência da decisão da DRJ em 29 de setembro de 2005, e, em 27 de outubro de 2005, apresentou recurso voluntário (fls. 221 a 244), a fim de obter a

reforma da decisão da DRJ. Em síntese, repetiu os argumentos apresentados em sua impugnação, alegando não haver omissão de receitas, pois, considerando-se que a recorrente seria uma empresa comercial, que revende bens e mercadorias, a maior parte de sua receita operacional adviria dessa atividade e não da prestação de serviços. Afirma que as receitas de "bonificações" consideradas pelo Fisco como receitas de serviços, na realidade, não o seriam, não cabendo adicioná-las ao faturamento da empresa para efeito da incidência da contribuição em questão; continua a afirmar que o entendimento adotado pela Fiscalização para determinar a base de cálculo do PIS está em dissonância com a Lei Complementar nº 7/70, pugnando, ao final, pela reforma da decisão *a quo* e cancelamento do auto de infração.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O presente recurso voluntário preenche os pressupostos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão a mim submetida advém de decisão da DRJ em Florianópolis - SC, mantendo o auto de infração lavrado contra a requerente, no valor de R$ 46.928,17, por divergências na base de cálculo de PIS, originadas pela não inclusão na base de cálculo do PIS de receitas pelo Fisco consideradas como tributáveis e pela adoção da sistemática da "semestralidade" no cálculo do tributo, conforme a Lei Complementar nº 7/70, relativamente ao período sob sua égide.

Passamos agora a discutir os aspectos alegados no recurso em questão.

1. Semestralidade da Base de Cálculo de PIS.

A requerente apurou a base de cálculo de PIS na forma da "semestralidade", com base no art. 6º da Lei Complementar nº 7/70, adotando, assim, o faturamento do sexto mês anterior como base de cálculo da referida contribuição.

Seguindo a esteira dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, os Conselhos de Contribuintes pacificaram o entendimento de que a base de cálculo para apuração da contribuição ao PIS no período em que vigente a Lei Complementar nº 7/70 era formada pelo faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao mês em que apurado o fato gerador.

Como resultante da pacificação desse entendimento, o Primeiro Conselho de Contribuintes expediu a Súmula nº 15, com o seguinte teor:

> *"Súmula 1º CC nº 15: A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior."*

Todas as súmulas editadas por aquele Conselho foram publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006, e traduzem a posição adotada em todos os demais, em que pese não tenha força normativa para eles.

Ademais, como pacificado pelo STJ, em voto paradigma da Ministra Eliana Calmon, inexiste correção da base de cálculo representada pelo faturamento do sexto mês anterior, por ausência de previsão legal e sua aplicação traduzir alteração da base de cálculo por vias oblíquas.

A interpretação adotada pelo Fisco foi considerada ilegal por aquela Corte, na qual a União vinha sistematicamente sofrendo o ônus da sucumbência, tornando muito mais gravosa a restituição dos indébitos pleiteados.

Portanto, exemplificativamente, como pedido no despacho proferido pela autoridade administrativa, se o fato gerador considerado é o mês de outubro de 1988, a base de cálculo será o faturamento do sexto mês anterior àquele mês, ou seja, abril de 1988, sem que o mesmo seja corrigido monetariamente, e assim sucessivamente até o limite de vigência da referida Lei Complementar ou até o limite do pedido da recorrente, o que acontecer primeiro.

A título de informação, reproduzo abaixo voto da Ministra Eliana Calmon, relatora do RE nº 144.708-RS (1997/0058140-3), de 29/05/2001, a partir do qual não mais pairou dúvida, nas esferas judicial e administrativa, acerca da semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS, bem como de não ocorrência de sua correção monetária e do prazo de recolhimento. Vale aqui transcrever excertos do voto prolatado:

> *"Sabe-se que, em relação ao PIS, é a Lei Complementar que, instituindo a exação, estabeleceu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.*
>
> *[...]*
>
> *Doutrinariamente, diz-se que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. É, em termos práticos, o montante, ou a base numérica que leva ao cálculo do quantum devido, medido este montante pela alíquota estabelecida.*
>
> *Assim, cada exação tem o seu fato gerador e a sua base de cálculo próprios.*
>
> *Em relação ao PIS, a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu duas modalidades de cálculo, ou forma de chegar-se ao montante a recolher:*
>
> *[...]*
>
> *Assim, em julho, o primeiro mês em que se pagou o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente (parágrafo único do art. 6º).*
>
> *Esta segunda forma de cálculo do PIS ficou conhecido como PIS SEMESTRAL, embora fosse mensal o seu pagamento.*
>
> *[...]*
>
> *[...] o Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação PIS/PASEP, editado pela Portaria nº 142 do Ministro da Fazenda, em data de 15/07/1982, assim deixou explicitado no item 13:*
>
> 'A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referida na alínea 'b', do item I, deste Capítulo é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar nº 07, art. 6º e § único, e Resolução do CMN nº 174, art. 7º e § 1º)'
>
> *A referência deixa evidente que o artigo 6º, parágrafo único não se refere a prazo de pagamento, porque o pagamento do PIS, na modalidade da alínea 'b' do artigo 3º da LC 07/70, é mensal, ou seja, esta é a modalidade de recolhimento.*

[...]

Conseqüentemente, da data de sua criação até o advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade."

E sobre a correção monetária elucida o referido voto:

"[...]

O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.

Contudo, a opção legislativa foi outra. ***E se o Fisco, de moto próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via oblíqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer."*** (negritei)

Para melhor elucidar o entendimento do Conselho de Contribuintes acerca deste tema, transcrevo ementa do Recurso Voluntário nº 136.000, que reflete o pacífico entendimento acerca deste tema:

"PIS. SEMESTRALIDADE.

A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 07, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária."

Diante do exposto, considero procedente a argumentação da contribuinte quanto à semestralidade, entretanto, há que se ressaltar que, a partir da edição da Medida Provisória nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715, de 1998, a apuração da contribuição ao PIS passou a ser mensal, ou seja, com base no faturamento do mês, conforme o disposto no art. 2º, inciso I, da mencionada Lei:

"Art. 2° A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;".

A partir de fevereiro de 1999, a base para a contribuição em questão passou a ser regida pela Lei nº 9.718/98, que também adotou a regra de apuração a partir do faturamento do próprio mês.

Conclui-se que, após a mencionada Medida Provisória, a "semestralidade" regida pela LC nº 7/70 deixou de existir, eis que poderia ser aplicada somente até fevereiro de 1996. Dessa forma, também importante ressaltar que a apuração do tributo no período de 30/09/94 a 29/02/1996 deve ser realizada com base na "semestralidade". Porém, de 01/03/1996 a 31/01/1999 a apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS deve ser elaborada com base no faturamento mensal, nos termos da MP nº 1.212/95 e da Lei nº 9.718/98.

Encontra-se pacificado tal entendimento na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme as seguintes ementas relativas aos Acórdãos nºs 203-12.095 e CSRF/02-02.238, transcritos abaixo, que exemplificam tal posicionamento:

> *"Assunto: Contribuição para o PIS/PasepPeríodo de apuração: 28/02/1999 a 31/03/2001.*
>
> *Ementa:PIS. TÉCNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE E A SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO. LEGISLAÇÃO DE VIGÊNCIA. INAPLICABILIDADE. Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos- Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e a sua retirada do ordenamento jurídico do País por meio de resolução do Senado voltou a viger a Lei Complementar nº 07/70 e suas alterações, sendo que a partir de março de 1996, a contribuição para o PIS passou a ser regida pela MP 1.212/95 e suas reedições, convertida na Lei nº 9.715/98 e, a partir de fevereiro/99, pela Lei nº 9.718/98. No caso, os períodos de autuação se situam entre fevereiro de 1999 e março de 2001, sob a égide, portanto, da Lei nº 9.718/98, o que exclui a aplicação da técnica da não-cumulatividade do PIS e a tese da semestralidade da base de cálculo."*
>
> *"Ementa: PIS. SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, correnponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.*
>
> *Recurso especial provido."*

2. Da Omissão de Receitas.

Em relação à alegada omissão de receitas, a requerente afirma que o Fisco classificara como receita tributável aquelas provenientes de "Bonificações" e "Comissões". Alega que essas receitas não se relacionariam com prestação de serviços, não devendo integrar a base de cálculo de PIS.

Vejamos. O art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 assim determinava:

> *"Art. 6.º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea b do art. 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.*
>
> *Parágrafo único - A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente."* (grifamos)

O art. 2º da Medida Provisóra nº 1.212/95, que foi reeditada e convertida na Lei nº 9.715/98, estabelece que:

> *"Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*
>
> *I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;"* (grifamos)

Já na Lei nº 9.718/98 o conceito de faturamento é mais abrangente, assim dispondo em seu art. 3º:

> *"Art. 3° O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.*
>
> *§ 1° 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."* (grifo nosso)

Vistos os dispositivos legais que tratam da matéria, passemos à verificação das receitas glosadas.

Os valores em questão referem-se a comissões pagas pela fabricante por atingimento de quota de venda de veículos novos. Portanto, não se enquadram no conceito de faturamento a ser tributado até a vigência da Lei nº 9.718/98, pois somente a partir de então é que o conceito de receita bruta, para fins de tributação pelo PIS, tornou-se mais abrangente, eis que, conforme já apontado no parágrafo único do art. 3º desta Lei, passou-se a entender a receita bruta como 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. Antes da Lei nº 9.718/98, entretanto, somente o faturamento poderia ser tributado.

Assim sendo, as comissões, assim como as bonificações, não podem ser enquadradas como prestação de serviços, como intenta a autoridade lençadora. Isso porque, em realidade, caracterizam-se como pagamento de prêmio, ou de um bônus, por atingimento de meta de vendas, e não mediante a contrapartida de qualquer prestação de serviços. Sendo evidente que, para o recebimento desta bonificação, a contribuinte não presta serviço, desta forma, não poderia ser receita tributável pelo PIS.

Considero válido este entendimento até o início da vigência do art. 3º da Lei nº 9.718/98, ou seja, até 31 de janeiro de 1999, pois, a partir de 1º de fevereiro de 1999, por previsão expressa do referido art. 3º, toda e qualquer receita, independentemente de sua classificação contábil, passou a compor a base de cálculo do PIS, incluindo-se, neste caso, as receitas de bonificações e comissões.

Assim, a princípio, as receitas de comissões deveriam integrar a base de cálculo do PIS no período de 1º de fevereiro de 1999 a 31 de março de 1999. Seriam, inclusive, devidas as obrigações consectárias em virtude da ausência de recolhimento da contribuição.

Outrossim, houve recentemente a declaração de inconstitucionalidade do já referido § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Eis que essas receitas estariam enquadradas no conceito de "outras receitas", inócua seria também qualquer pretensão em tributá-las.

Nesse tocante, nos casos de ***impugnação*** ou de ***recurso*** não definitivamente julgados, como ocorre no caso presente, deve a Administração Tributária judicante adotar a interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal e afastar a aplicação da lei declarada inconstitucional, independentemente da publicação de Resolução do Senado ou da manifestação de qualquer outra autoridade, pois está autorizada por lei a fazê-lo.

No caso concreto, não há outra solução a não ser cumprir a determinação jurisprudencial e excluir os valores recebidos pela recorrente a título de bonificações e de comissões sobre vendas da base de cálculo da contribuição por não se tratar de receita proveniente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, com base na decisão proferida pelo STF no RE nº 357.950, cuja interpretação estendo a este caso concreto com fulcro no art. 77 da Lei nº 9.430/96 e no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97.

3. Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de prover o recurso voluntário, considerando o faturamento do sexto mês anterior como sendo pertinente à formação da base de cálculo do PIS para o período compreendido entre 01/09/1994 e 29/02/1996, com base na LC nº 7/70, e considerando não passíveis de tributação as comissões recebidas pela contribuinte para o período de 01/09/1994 a 31/01/1999, com base na MP nº 1.212/95 e reedições, que seriam, caso tributadas fossem, calculadas pelo regime mensal de apuração. Quanto à pretensa tributação das bonificações recebidas a partir de 01/02/1999 e até 31/03/1999, reconheço a inconstitucionalidade declarada pelo Egrégio STF, aplicando-a por vinculação àquele Tribunal, tal como determina o Superior Tribunal de Justiça, em seus precedentes.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008.

GILENO GURJÃO BARRETO

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator-Designado

O insigne Relator deu provimento ao recurso para admitir a semestralidade da base de cálculo da contribuição, para considerar não passíveis de tributação as comissões recebidas no período de setembro de 1994 a janeiro de 1999 e para considerar abrangidas pela declaração de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998, as bonificações recebidas de fevereiro e março de 1999.

No tocante às comissões, de início verifica-se que compõem o faturamento de prestação de serviços, que corresponde à base de cálculo da contribuição segundo os parâmetros da Lei Complementar nº 7, de 1970, e da Medida Provisória nº 1.212, de 1995.

Assumiu o Relator, entretanto, que as comissões corresponderiam a pagamentos do fabricante por "atingimento de quota de venda de veículos novos", o que teria natureza jurídica de bonificação, em razão de inexistir serviço prestado.

Primeiramente, é importante considerar que, no AgRg no RE nº 400.479, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal considerou que o conceito de faturamento alcança não só o produto de vendas de mercadorias e produtos, como também as receitas decorrentes das atividades empresariais.

Em seu voto o relator consignou o seguinte:

> *"Seja qual for a classificação que se dê às receitas oriundas dos contratos de seguro, denominadas prêmios, o certo é que tal não implica na sua exclusão da base de incidência das contribuições para o PIS e COFINS, mormente após a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 dada pelo Plenário do STF. É que, conforme expressamente fundamentado na decisão agravada, o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária em comento envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. (Decisão publicada no Diário de Justiça de 6 de novembro de 2006)"*

Ademais, segundo o que consta dos autos, a interessada não demonstrou que as receitas incluídas nas contas de "comissões" seriam decorrentes de outras atividades, além das de prestação de serviço.

Tal raciocínio é válido tanto para o período anterior como posterior à Lei nº 9.718, de 1998, uma vez que se tratam de comissões e, ainda que se tratasse de bonificações por atingimento de metas, as receitas estariam abrangidas pelo conceito de faturamento, conforme entendimento do STF anteriormente reproduzido.

À vista do exposto, acompanho o Relator apenas em relação à semestralidade da base de cálculo do PIS, negando, no resto, provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 08 de outubro de 2008.

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO