MF-Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 10 / 01 / 08
Rubrica

Processo nº : 15374.000843/00-72
Recurso nº : 128.414
Acórdão nº : 202-16.846

Recorrente : ARE EMPREENDIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

PIS. RECEITA BRUTA COMO DEFINIDA NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS, estipulada pelos arts. 2º, I, e 3º da Lei nº 9.715/98 (originária da MP nº 1.212/95) é o faturamento, assim considerado a receita bruta proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia. Não integra a base cálculo da contribuição a receita eventual, correspondente ao valor de face dos tickets não retornados ou não resgatados, por absoluta falta de previsão legal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARE EMPREENDIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral o Dr. Selmo Augusto Campos Mesquita, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Antonio Zomer
Relator

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 12 / 2007
Sueli Tolentino Mendes da Cruz
Mat. Siape 91751

Processo nº : 15374.000843/00-72
Recurso nº : 128.414
Acórdão nº : 202-16.846

Recorrente : ARE EMPREENDIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, na qual a exigência de crédito tributário relativo à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS foi integralmente mantida.

A autuação decorreu da não inclusão, na base de cálculo da contribuição, no período de março a dezembro de 1996, da receita correspondente ao valor de face dos tickets alimentação não retornados, conforme planilha de apuração de fl. 04.

Cientificada do lançamento em 26 de setembro de 2000, conforme AR à fl. 15-v, a contribuinte apresentou impugnação, tempestiva, requerendo o cancelamento do Auto de Infração, alegando, em síntese, que:

- o *caput* do art. 3º da Lei nº 9.715/98, tido como violado pelo autuante, determina que a base de cálculo do PIS seja o preço dos serviços prestados pela empresa, nas operações de conta própria, e o resultado auferido nas operações de conta alheia;
- no seu caso, a base de cálculo compõe-se apenas do preço do serviço prestado, que é o de emissão de tickets, cujo valor não se confunde com o valor de face neles consignados;
- quando é emitida a fatura decorrente do serviço fornecido, o valor da comissão a ela devida difere daquele correspondente à soma total dos valores relativos aos tickets por ela fornecidos, mas a comissão, e somente esta deve ser adicionada à base de cálculo do PIS.

As razões utilizadas pelo Colegiado de primeira instância para a manutenção integral do lançamento estão resumidas na ementa do Acórdão DRJ/BSA nº 10.979, de 31/08/2004, nos seguintes termos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1996

Ementa: RECEITA DE SERVIÇO

O valor recebido do valor de face de tíquete alimentação vendido, mas não resgatado pela empresa credenciada que forneceu o alimento, é receita de serviço, fazendo parte, portanto, da base de cálculo do PIS, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.715/98.

Lançamento Procedente".

No recurso voluntário, a empresa, primeiramente, descreve a sua atividade da seguinte forma:

"A Recorrente é empresa que possui como objeto social, dentre outras atividades, a emissão de tickets para outras empresas comerciais.

Essa emissão é feita mediante a formalização de contrato de prestação de serviço, por intermédio do qual a Recorrente entrega os tickets, independentemente de seu valor, em troca de uma comissão, às empresas contratantes de seus serviços.

Após a utilização dos referidos tickets, os estabelecimentos credenciados que os receberam de empregados das clientes da Recorrente, resgatam os mesmos com valor inferior àquele de face.

Tanto a primeira comissão tratada, quanto a diferença referente ao "deságio" no resgate, são levadas à tributação da Contribuição ao PIS, pois representam o valor da prestação de serviços efetivada pela Recorrente no exercício do seu objeto social, sendo, portanto, representativas do preço dos serviços prestados."

No tocante ao direito, a contribuinte insurge-se contra o entendimento consignado na decisão recorrida, no sentido de que o valor de face dos tickets não retornados constituiria receita da prestação de serviços, nos termos dos arts. 2º, inciso I, e 3º da Lei nº 9.715/98, que convalidou a MP nº 1.212/95, considerando que este posicionamento constitui ampliação indevida da base de cálculo do PIS, pois não alcançada pelos citados dispositivos legais.

Quanto ao mérito, a contribuinte insurge-se contra o entendimento consignado na decisão recorrida, no sentido de que o valor de face dos tickets não retornados constituiria receita da prestação de serviços. Segundo a recorrente, os valores de face não implicam comissão, pois esta sempre estará presente em razão dos atos de fazer (emissão), independentemente do valor representado pelos tickets. Em defesa desta tese, cita doutrina de José Eduardo Soares de Melo, segundo a qual não é o faturamento que constitui o fator representativo da materialidade do tributo, mas a prestação do serviço. No caso concreto, acrescenta que o valor de face dos tickets não resgatados não é objeto da contraprestação contratada.

Aduz que a autuação fere o princípio da legalidade, como previsto no art. 150, I, da CF/88, também constante do art. 9º, I, e 97 do Código Tributário Nacional - CTN. Nesse pormenor, traz a lume ensinamento de Roque Antônio Carrazza, segundo o qual a exigência tributária deve estar rigorosamente autorizada por uma lei.

Por fim, apoiando-se em Carlos Maximiliano e Aliomar Baleeiro, conclui que o alcance da lei tributária não pode ser ampliado pela fantasia do hermeneuta ou pela analogia, devendo a decisão recorrida ser reformada para cancelar-se totalmente a exigência, posto que lavrada com base em materialidade não prevista em lei.

A autoridade preparadora informa, à fl. 134, que foi efetivado o arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, nos termos do art. 3º do Decreto nº 4.523, de 17/12/2002, que limita o arrolamento ao total do ativo permanente da pessoa jurídica.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Consta dos autos (Termo de Verificação Fiscal de fls. 32/38), que a contribuinte, em suas atividades operacionais, relaciona-se com dois grupos de empresários: o primeiro, formado pelos clientes, engloba as empresas que adquirem os tickets para repassar aos seus funcionários; o segundo, composto pela rede de restaurantes e similares, vende refeições e/ou alimentos mediante pagamento em tickets.

Ao primeiro grupo a contribuinte fornece tickets, arrecadando o valor de face, acrescido de **taxa de intermediação pelo serviço**. Do segundo grupo a contribuinte resgata os tickets pelo seu valor de face, deduzido do valor da **taxa de intermediação**, desde que apresentados dentro dos prazos previamente fixados em contrato.

Os tickets não apresentados ou apresentados fora dos prazos estipulados são contabilizados como **tickets não resgatados ou tickets não retornados**.

A recorrente informa que fez incidir o PIS e a Cofins sobre a receita proveniente das duas taxas de intermediação cobradas, tendo considerado, no ano calendário de 1996, os valores de face dos tickets não retornados como **outras receitas operacionais**, oferecendo-as à tributação do IRPJ.

O Fisco entende que o valor dos tickets não resgatados ou não retornados deve compor, também, a base de cálculo da contribuição para o PIS, e por isso lavrou o Auto de Infração que ora se discute, capitulando a exigência no art. 2º, inciso I, e 3º, da Medida Provisória nº 1.212/95, posteriormente convertida na Lei nº 9.715/98.

A controvérsia, portanto, resume-se ao tratamento a ser dado à receita oriunda dos tickets não resgatados ou não retornados, que, numa situação ideal, em que todos os tickets fornecidos aos clientes fossem resgatados pela rede credenciada, nem sequer existiria.

Os dispositivos da Lei nº 9.715/98, que embasaram o lançamento, assim dispuseram sobre a forma de apuração do PIS, *verbis*:

> *"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;*
>
> *[...]*
>
> *Art. 3º Para os efeitos do inciso I do artigo anterior considera-se faturamento a receita bruta, como definida pela legislação do imposto de renda, proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia."*

A questão se resolve com a compreensão do alcance das expressões "faturamento" e "receita bruta", na acepção utilizada pela Lei nº 9.715/98. Na busca desse entendimento, sirvo-me das razões do Ministro Cezar Peluso, no voto que proferiu quando do

julgamento do RE nº 346.084-6 – PR, no qual se apreciou e foi julgada indevida a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins efetuada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, *verbis*:

> *"Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:*
>
> *i) receita bruta das vendas e serviços;*
>
> *ii) receita líquida das vendas e serviços;*
>
> *iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);*
>
> *iv) receitas não operacionais.*
>
> *Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é "receita bruta de vendas e de serviços". Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.*
>
> *Esta distinção não é nova na Corte.*
>
> ***8.** A acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial, para, dentro dos limites da resistência semântica do vocábulo, denotar o produto das vendas de mercadorias e de serviços, já foi reconhecida desta Corte, no julgamento do **RE nº 150.764**. Nele observou o Min. **ILMAR GALVÃO**:*
>
> > *"(...) a contribuição do art. 239 satisfaz a previsão do art. 195, I, no que toca à contribuição calculada sobre o faturamento. De outra parte, **o D.L. 2.397/87, que alterou o DL 1.940/82, em seu art. 22, já havia conceituado a receita bruta do art. 1º, § 1º, do mencionado diploma legal como a 'receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços', conceito esse que coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei nº 187/36).** A Lei nº 7.689/88, pois, ao converter em contribuição social, para os fins do art. 195, I, da Constituição, o FINSOCIAL, até então calculado sobre a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, nada mais fez do que instituir contribuição social sobre o faturamento."* (grifos do original)

Este mesmo preciso conceito do significante faturamento, *como receita bruta proveniente de venda de mercadorias e de serviços, foi, aliás, fixado e adotado no julgamento da **ADC nº 1-DF**. [...]*

*Em diversas outras passagens do julgamento, fez-se remissão ao decidido pelo Plenário no **RE nº 170.555-PE** sobre o FINSOCIAL (Rel. p/ o ac. Min. **SEPÚLVEDA PERTENCE**, RTJ 149/259-293), a respeito da relação lógico-jurídica entre o conceito de faturamento pressuposto pela Constituição e o de receita bruta previsto na lei de instituição daquele tributo. Ficou aí decidido expressamente que: i) faturamento não se confunde com receita (esta é mais ampla que aquele); ii) o conceito de receita bruta, entendida como produto da venda de mercadorias e de serviços, é o que se ajusta ao de faturamento pressuposto na Constituição (interpretação conforme).*

***9.** No **RE nº 170.555-PE**, atacava-se, dentre outras normas, a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, que dispunha:*

> *"Art. 28. Observado o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição, as empresas públicas ou privadas, que realizam exclusivamente venda de serviços, calcularão a contribuição para o FINSOCIAL à alíquota de meio por cento sobre a receita bruta."*

Tal preceito, segundo a recorrida, teria ampliado o conceito de faturamento *adotado pela Constituição na redação original do art. 195, I, que é o que agora se torna a argüir e discutir.*

O Plenário entendeu que o FINSOCIAL fora recebido como contribuição social e que a expressão receita bruta *deveria interpretar-se em conformidade ou correspondência com a noção de* faturamento *acolhida pela Constituição, no seguinte valor semântico:*

> *"(...)*
>
> *8. A contribuição social questionada se insere entre as previstas no art. 195, I, CF, e sua instituição, portanto, dispensa lei complementar: **no art. 28 da Lei nº 7738/89, a alusão a "receita bruta", como base de cálculo do tributo, para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição, há de ser entendida segundo a definição do Decreto-lei nº 2.397/87, que é equiparável à noção corrente de "faturamento" das empresas de serviço."*** (grifei)*

[...]"

Concluindo seu voto, o Min. Cezar Peluso, arremata:

***19.** Por todo o exposto, julgo inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por ampliar o conceito de receita bruta para* "toda e qualquer receita", *cujo sentido afronta a noção de* faturamento *pressuposta no art. 195, I, da Constituição da República, e, ainda, o art. 195, § 4º, se considerado para efeito de nova fonte de custeio da seguridade social.*

Quanto ao caput *do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme à Constituição, nos termos do julgamento proferido no **RE nº 150.755/PE**, que tomou a locução* receita bruta *como sinônimo de* faturamento, *ou seja, no significado de* "receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços", *adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais."*

Não há dúvida de que as considerações tecidas pelo Min. Cezar Peluso acerca do alcance dos termos Faturamento e Receita Bruta adaptam-se perfeitamente ao caso presente, fundamentado na Lei nº 9.715/98. Conseqüentemente, a conclusão a que se chega é que a receita eventual, correspondente ao valor de face dos tickets não retornados ou não resgatados, não pode ser incluída na base de cálculo da Contribuição para o PIS, relativa aos fatos geradores ocorridos no período de março a dezembro de 1996, por absoluta falta de previsão legal.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 14 / 12 / 2007
Sueli Efigênia Mendes da Cruz
Mat. Siape 1751

Processo nº : 15374.000843/00-72
Recurso nº : 128.414
Acórdão nº : 202-16.846

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso**, para reformar a decisão recorrida, determinando o cancelamento do Auto de Infração de fls. 09/11.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2006.

ANTONIO ZOMER