



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

Processo n° 10680.002391/2005-61
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-01.739 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de agosto de 2012
Matéria PIS
Recorrente GRÁFICA VALÉRIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/07/1988 a 31/12/1995

Ementa:

PIS “REPIQUE”. LEI COMPLEMENTAR 7, DE 1970.

A receita pela prestação de serviços do contribuinte deve ser igual ou maior a 90% da receita bruta total para que a tributação fosse na modalidade PIS-Repique, enquanto vigorou a Lei Complementar n. 7/70.

PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.212, DE 1995 (CONVERTIDA NA LEI 9.715, DE 1998). ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. VACATIO LEGIS.

Não ocorre o fenômeno da *vacatio legis* por conta da declaração da inconstitucionalidade do artigo 18 da Lei nº 9.715/98. Aplica-se, quanto aos fatos geradores entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, o disposto na LC nº 7/70, nos termos da IN SRF nº 6/2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Antonio Carlos Atulim – Presidente

Marcos Tranchesi Ortiz – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesini Ortiz e Antonio Carlos Atulim.

Relatório

Depois de obter o trânsito em julgado de sentença judicial que lhe reconheceu o direito à repetição do que recolhera indevidamente a título de contribuição ao PIS, sob os Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, a ora recorrente transmitiu, em seqüência, uma série de declarações de compensação objetivando empregar pagamentos que efetuara entre julho de 1988 e dezembro de 1995 na extinção de débitos tributários da mesma exação, pertinentes a fatos geradores mais recentes.

A DRF-Belo Horizonte/MG, então, procedeu à valoração do direito creditório alegado e, por meio do despacho decisório de fls. 343/351, homologou parcialmente as compensações declaradas até o limite de R\$ 34.786,99.

Inconformada, a ora recorrente interpôs manifestação de inconformidade para sustentar, em síntese, as seguintes razões:

(a) o despacho decisório seria nulo, por cerceamento do direito de defesa, na medida em que os cálculos em que se baseia não são suficientemente compreensíveis e não elucidam adequadamente o método adotado para a apuração do limitado direito de crédito nele reconhecido;

(b) na eventualidade de se ultrapassar a preliminar, as compensações declaradas à origem haveriam de ser integralmente homologadas, uma vez que, segundo sustenta, o órgão preparador cometera ao menos duas impropriedades na mensuração do direito creditório:

(b-i) ao apurar o montante do indébito a cuja restituição ela, recorrente, faz *jus*, a fiscalização considerou que, afastado o regime dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, a disciplina subjacente, para fins de apuração da contribuição devida seria aquela do artigo 3º, “b”, da LC n.º 7/70, ou seja, a incidência sobre o faturamento da pessoa jurídica, quando, em verdade, em razão da atividade de prestação de serviços a que se dedica, seu regime jurídico seria o “PIS-Repique”, calculado sobre o imposto de renda devido ou como se devido fosse, conforme o §2º do referido artigo 3º; e

(b-ii) para o cálculo do indébito correspondente aos períodos de apuração transcorridos entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, a auditoria haveria de considerar a inexistência de exação a pagar, em razão das inconstitucionalidades tanto dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, como do artigo 18 da Medida Provisória n.º 1.212/95.

Por meio do aresto de fls. 514/519, a DRJ-Belo Horizonte/MG desproveu a manifestação de inconformidade, refutando um a um os argumentos expostos pela recorrente.

Sobreveio, então, o recurso voluntário de fls. 534/545 ao ensejo do qual a recorrente reafirma as razões do inconformismo já manifestado contra o despacho decisório.

Eis, em síntese, o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz

O recurso voluntário em julgamento cumpre com os pressupostos de admissibilidade, inclusive temporais, razão pela qual dele se conhece.

Início pelo argumento de nulidade exposto na manifestação de inconformidade e reafirmado no recurso voluntário. Sustenta a recorrente que lhe teria sido tolhido o direito à ampla defesa e ao devido processo legal porquanto, segundo avalia, o despacho decisório e os demonstrativos de cálculo em que se baseia não seriam claros o bastante quanto ao método utilizado para a apuração do valor do crédito parcialmente reconhecido.

Neste particular, tenho que o acórdão recorrido deu solução adequada à questão, de modo que permito-me referir as razões nele expostas para refutar o argumento. Confira-se:

“A alegação de cerceamento do direito de defesa não socorre a interessada. Pelo contrário, a autoridade fiscal, inicialmente, anexou o ‘Demonstrativo de PIS Devido – Anos-Calendário 1988 a 1996’, de fls. 331/332, o qual demonstra, inequivocamente, que considerou a base de cálculo do 6º mês anterior, na apuração dos valores devidos.

Em seqüência, a DRF-BHE anexou o ‘Demonstrativo de Créditos Tributários Cadastrados’, de fls. 333/335, e mais à frente, o ‘Demonstrativo de Pagamentos Cadastrados’, de fls. 336/340. Por fim, a DRF-BHE anexou às fls. 341/342, planilha demonstrando os saldos para cada pagamento depois das vinculações, atualizando cada um em obediência à decisão judicial.

Ainda, a DRF anexou às fls. 365/366, a ‘Listagem de Débitos/Saldos Remanescentes’, além do ‘Demonstrativo de Compensação’, fls. 368/371, onde constam, uma a uma, as compensações procedidas.

Assim, estando claramente demonstrado, no Despacho Decisório mais especificamente, e nos autos de modo geral, os cálculos procedidos para apuração do direito creditório, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.”

Ultrapassada a preliminar, resta conhecer dos dois argumentos meritórios.

Sustenta a recorrente que, enquanto vigorou a LC nº 7/70, esteve sujeita ao regime conhecido como “PIS-Repique”, modalidade de incidência restrita às empresas do segmento financeiro e às que, de um modo geral, não praticavam venda de mercadorias, em que a base de cálculo da exação correspondia ao imposto de renda devido ou como se devido fosse. Afirma ser prestadora de serviços de composição gráfica e, nesse sentido, reivindica que

o indébito seja calculado subtraindo-se dos pagamentos efetuados a exação apurada conforme a sistemática do “PIS-Repique” e não, como se deu na instância preparadora, conforme o regime das pessoas jurídicas em geral, tendo por base de cálculo o faturamento.

Examinando cópias das declarações de rendimento entregues pela recorrente a pedido da fiscalização (fls. 256/282), a DRJ recorrida desproveu a pretensão neste particular, depois de verificar que, no período objeto do indébito, a interessada declarara à Receita Federal ter obtido a integralidade de suas receitas operacionais da “*venda de produtos de fabricação própria*” (fls. 256-v, 261-v, 267-v, 274-v, 276-v, 279-v e 282-v).

De sua parte, insurge-se a recorrente trazendo aos autos, com a manifestação de inconformidade e com o recurso voluntário, cópia de versão atualizada de seu contrato social, pedindo atenção para a cláusula que define seu objeto social como a prestação de diversas modalidades de serviços gráficos e correlatos: (i) serviços de off-set e formulários contínuos, (ii) edição de livros, revistas e periódicos, (iii) serviços de mão-de-obra de desenho, criação de arte e fotolito, (iv) execução de serviços de dados variáveis, envelopamento e talonamento, (v) emissão de documentos pelo sistema de laser/impacto, (vi) impressos de segurança, etc. (fls. 547/559).

Vieram aos autos também cópias do Livro Razão escriturado pela empresa entre 1990 e 1994, mais especificamente das páginas em que assentados os lançamentos em conta intitulada “prestação de serviços a prazo” (fls. 560/596) e, por fim, cópias de amostras de notas fiscais de prestação de serviços gráficos, com destaque do ISS, emitidas no período considerado.

Não há dúvida de que a recorrente desempenha atividade de prestação de serviços. Os documentos colacionados aos autos – contrato social, livro contábil e notas fiscais – são suficientes a demonstrá-lo. Isso não significa, todavia, que faça *jus* à apuração da contribuição ao PIS pelo regime do artigo 3º, §2º da LC nº 7/70 (“PIS-Repique”).

Por força da Portaria MF nº 142, de 15.07.1982, documento que consolidou normas aplicáveis ao Programa de Integração Social (“PIS”), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (“PASEP”) e ao Fundo de Participação PIS/PASEP, a sujeição ao regime do “PIS-Repique” pressupunha que a pessoa jurídica auferisse, da prestação de serviços, o mínimo de 90% (noventa por cento) da receita bruta total (Seção “7”, Capítulo I, Título 5).

Nesse sentido, os seguintes acórdãos do CARF e do extinto Segundo Conselho de Contribuintes:

“PIS – TRIBUTAÇÃO – A receita pela prestação de serviços do contribuinte deve ser igual ou maior a 90% da receita bruta total para que a tributação seja na modalidade PIS-Repique.”¹

“PIS – TRIBUTAÇÃO – A receita pela prestação de serviços do contribuinte deve ser igual ou maior a 90% da receita bruta total para que a tributação seja na modalidade de PIS-Repique.”²

“PIS-REPIQUE. PRESTADORA DE SERVIÇOS. As empresas somente estão sujeitas ao PIS-Repique quando suas receitas

¹ Autos no. 10783.001566/98-20, acórdão no. 3302-00.290, 3a. Câmara, 2a. Turma Ordinária, relator Conselheiro Alexandre Gomes, j. 03.12.2009.

² RV no. 113.136, 3a. Câmara, 2o. Conselho de Contribuintes, rel. Conselheira Luciana Pato Peçanha Martins.

decorrentes da prestação de serviços forem superiores a 90% do total do faturamento.³

“PIS-REPIQUE. Até a vigência da Medida Provisória no. 1.212/95 a contribuição para o PIS era devida com base na Lei Complementar no. 7/70, que prevê apenas para as instituições financeiras, sociedades seguradoras e empresas cuja atividade de prestação de serviços corresponda a mais de 90% de suas atividades a possibilidade de recolher a contribuição na modalidade do PIS-Repique.”⁴

Como se vê, para que se submetesse validamente ao PIS-Repique da LC nº 7/70 não bastava se tratar de prestador de serviços. Era preciso ir além e obter desta atividade ao menos 90% da receita bruta. Pois é este específico pressuposto que os elementos documentais presentes nos autos não permitem confirmar.

Reportando-se às declarações de rendimento entregues pela recorrente nos anos-calendário em que o indébito se formou, a DRJ nota que a totalidade da receita bruta fora alocada em campo do formulário destinado à indicação das “receitas de venda de produtos de fabricação própria” e nada preenchido no espaço indicado para os ingressos arrecadados com a prestação de serviços. Evidente que poderia se estar diante do cometimento de um equívoco pelo contribuinte.

Indo além, todavia, noto que em alguns daqueles anos-calendário a recorrente exerceu a opção por apurar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro pela sistemática do lucro presumido. Foi o que se deu em 1992, 1993 e 1994. E nestes anos todos, chama-me à atenção que, chegado o momento de segregar a receita bruta obtida segundo os percentuais de presunção do lucro, a ora recorrente nada tenha alocado nos campos reservados às receitas de prestação de serviços, sobre as quais incide coeficiente mais elevado. Toda a receita bruta, ao longo destes exercícios, foi indicada como obtida de atividade comercial, o que proporcionou à recorrente a apuração de exação menor a pagar (fls. 274-v, 276-v e 279-v). Tratar-se-ia novamente de equívoco?

Os trechos do “Livro Razão” e as notas fiscais vindas aos autos com o voluntário são suficientes à comprovação de que a recorrente auferiu, de fato, receitas de prestação de serviços gráficos no período. O que referidos elementos não são capazes de comprovar é se tais receitas atingiram o percentual mínimo de 90% da receita bruta total, a fim de que o regime do “PIS-Repique” fosse aplicável à pessoa jurídica. Se a empresa emitiu notas fiscais de prestação de serviços, não significa que não possa ter percebido no período também receitas de origem diversa... Se escriturou mantinha ativa conta destinada ao registro de receitas de prestação de serviços em seus livros contábeis, não significa por igual que não mantivesse também registro de receitas de natureza diversa.

Lembro, a propósito da atividade empreendida pelas gráficas que, segundo jurisprudência sumulada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, para que se trate de verdadeira prestação de serviço, é preciso que a execução seja personalizada e sob encomenda do contratante (Súmula nº 156). Quero dizer com isso somente que, a depender apenas de como atuem, as empresas do segmento podem simultaneamente praticar prestação de serviços e atividade mercantil.

³ RV no. 131.994, 4a. Câmara, 2o. Conselho de Contribuintes, rel. Conselheiro Jorge Freire.

⁴ RV no. 137.447, 4a. Câmara, 2o. Conselho de Contribuintes, rel. Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Concluo afirmando que a prova constante dos autos não conduz o julgador a um juízo definitivo quanto à origem das receitas auferidas pela recorrente no período de formação do indébito e, menos ainda, quanto ao cumprimento da relação mínima entre as receitas de prestação de serviços e as receitas totais, conforme estabelecido em regulamento e confirmado por precedentes.

Esta incerteza, em se tratando de controvérsia acerca da existência de direito de crédito afirmado pela recorrente, sacrifica o direito do contribuinte, segundo regra de distribuição do ônus probatório prevista no artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil e subsidiariamente admitida na regulação do contencioso administrativo-fiscal. Daí porque, desprovejo também esta pretensão recursal.

No último capítulo do voluntário, aduz a interessada que, em virtude da inconstitucionalidade do artigo 18, da Medida Provisória nº 1.212/95, as disposições contidas no diploma não se aplicaram ao período transcorrido entre os meses de outubro de 1995 e fevereiro de 1996. E sendo assim, propugna que o indébito a cuja repetição tem direito seja calculado, neste interregno, como se durante ele inexistisse norma válida compelindo-a a recolher a contribuição ao PIS.

O primeiro obstáculo ao acolhimento da pretensão decorre já dos limites estabelecidos pela própria recorrente na formulação do pedido de repetição de indébito. É que, nas declarações de compensação que transmitiu, a recorrente emprega créditos de PIS supostamente formados entre julho de 1988 e dezembro de 1995, de modo que, ao assim proceder, fixou no crédito pertinente a este preciso intervalo de tempo os limites da cognição possível a este feito. Nenhum direito, pois, lhe pode ser reconhecido relativamente a períodos de apuração posteriores a dezembro de 1995, ao menos não nestes autos.

O segundo empecilho está na própria raiz do argumento segundo o qual, afastada a aplicação retroativa da Medida Provisória nº 1.212/95, não subsistiria PIS a pagar entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996. Peço vênia, a propósito, para me valer das objetivas ponderações do Conselheiro Ivan Allegretti, por ocasião do julgamento do recurso voluntário nº 140.809, às quais adiro sem ressalvas:

“A decisão do Supremo Tribunal Federal que afastou os efeitos retroativos pretendidos pelo artigo 18 da Lei nº 9.715/98 não criou uma lacuna, ou uma “vacatio legis”, na incidência do PIS.

O STF não declarou a inconstitucionalidade da sistemática instituída pela MP 1.212/95 (convertida na Lei nº 9.715/98), mas apenas do efeito retroativo por ela pretendido.

A MP 1.212 foi publicada em 28/11/95, mas pretendia lançar efeitos a partir de 01/10/95. Em razão disso, o STF assegurou que, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 195, § 7º da CF), as disposições desta MP apenas passariam a surtir efeito a partir de março de 1996.

Assim, a decisão do STF apenas projetou para frente o início dos efeitos da MP nº 1.212 (convertida na Lei nº 9.718/98), não havendo qualquer razão em alegar que isto tenha implicado numa lacuna temporal, na qual não haveria qualquer lei surtindo efeito.

Postergado o início dos efeitos da Medida Provisória nº 1.212 (ao final convertida na Lei nº 9.715/98), permaneceu surtindo seus regulares efeitos, neste período, a LC nº 7/70.

Ou seja, até o fim da fluência do prazo da anterioridade nonagesimal – momento em que a nova sistemática começaria a surtir seus efeitos –, continuou surtindo seus regulares efeitos a sistemática anterior, prevista na LC nº 7/70.”

Neste exato sentido decidiam reiteradamente os órgãos fracionados do extinto Segundo Conselho de Contribuintes. Confira-se:

“PIS. MP 1.212/95. ADIN 1.417-0. RESTITUIÇÃO DOS VALORES REFERENTES AOS FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS A VACATIO LEGIS. O STF declarou a inconstitucionalidade da aplicação retroativa da sistemática de apuração do PIS instituída pela MP 1.212/95 e posteriores reedições, convertida na Lei nº 9.715/98. Referida sistemática de apuração passou a surtir efeitos noventa dias após a publicação da MP 1.212/95, ou seja, a partir do período de apuração de março de 1996 até a entrada em vigor da Lei nº 9.715/98. DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 E 2.449/88. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APLICAÇÃO DA SISTEMÁTICA INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 07/70. A declaração de inconstitucionalidade dos Decretos- Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, pelo STF, objeto de Resolução do Senado nº 49/95, importa na aplicação da sistemática prevista na Lei Complementar nº 07/70. Recurso negado.” (Acórdão 204-02.371, Relator Cons. Leonardo Siade Manzan, j. 26/04/2007)

“PRAZO DE RECOLHIMENTO. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. VACATIO LEGIS. Incorre o fenômeno da vacatio legis por conta da declaração da inconstitucionalidade de parte do artigo 18 da Lei nº 9.715/98. Aplicável, nos fatos geradores entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, o prazo afeiçoado à LC nº 7/70 e a partir daí as regras da Lei nº 9.715/98 (MP nº 1.212/95 e reedições).(...) Recurso negado.” (Acórdão nº 201-79.786, Rel. Cons. Walber Jose da Silva, j. 08/11/2006)

“PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. VACATIO LEGIS. Não ocorre o fenômeno da vacatio legis por conta da declaração da inconstitucionalidade de parte do artigo 18 da Lei nº 9.715/98. Aplicável, nos fatos geradores entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, o prazo afeiçoado à LC nº 7/70 e, a partir daí, as regras da Lei nº 9.715/98 (MP nº 1.212/95 e reedições). Recurso negado.” (Acórdão nº 201-79.408, Rel. Cons. Fabiola Cassiano Keramidas, j. 26/06/2006)

Sendo assim, no período em que, conforme o decidido na ADIN nº 1.417-0, a MP nº 1.212/95 não era ainda eficaz – outubro de 1995 a fevereiro de 1996, inclusive – a contribuição ao PIS foi regida pelas disposições da LC nº 7/70. No caso da ora recorrente, pelas razões expostas acima, se lhe aplicava o regime do artigo 3º, alínea “b”, sob o qual a exação incidia sobre o faturamento do sujeito passivo.

Com estas razões, voto pelo desprovimento do recurso voluntário, mantendo-se na íntegra o v. acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Marcos Tranchesi Ortiz

CÓPIA