



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Ministério do Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 09 / 07 / 2003
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

Recorrente : DRJ EM CURITIBA - PR
Interessada : S/A Transporte Itaipava

PIS - EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS - LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. 2) A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

LEIS COMPLEMENTARES nºs 7/70 e 17/73 - As empresas exclusivamente prestadoras de serviços sujeitavam-se ao recolhimento da Contribuição para o PIS, na modalidade de PIS-REPIQUE, tendo como base de cálculo o Imposto de Renda devido ou como se devido fosse, às alíquotas determinadas no parágrafo primeiro do art. 3º da LC nº 7/70. 2) A sistemática da LC nº 7/70, como suas alterações válidas, foi aplicável ao recolhimento da Contribuição para o PIS até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, posteriormente transformada na Lei nº 9.715, de 25/11/98, cujo inciso I do art. 2º inscreveu a unificação da incidência da Contribuição para o PIS, tanto para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços como para aquelas vendedoras de mercadorias, com base no faturamento do mês.

Recurso de ofício ao qual se nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **DRF EM CURITIBA - PR.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Fez sustentação oral o Dr. Eduardo Doim de Abreu Filgueiras, advogado da recorrente.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2002.

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Vice-Presidente

Ana Neyke Olimpio Molanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Raimar da Silva Aguiar e Adriene Maria de Miranda (Suplente). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar e Henrique Pinheiro Torres.

Eaal/mdc



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

Recorrente : DRJ EM CURITIBA - PR

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adotamos o relatório da decisão recorrida, o qual passamos a transcrever:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado auto de infração de fls. 01/04, que exige o recolhimento de R\$317.197,61 a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e R\$237.898,21 de multa de ofício, prevista no art. 86, § 1º, da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e art. 2º da Lei nº 7.683, de 02 de dezembro de 1988, c/c art. 4º, I, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e art. 106, II, “c”, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), além dos encargos legais.

2. A autuação, cientificada em 26/07/1999, ocorreu devido à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição ao PIS, relativa aos períodos de apuração 01/01/1993 a 30/09/1995, conforme demonstrativos de apuração às fls. 05/10 e de multa e juros de mora às fls. 11/15, tendo como fundamento legal (fls. 03/04):

• de 01/1992 a 12/1994: art. 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, e art. 53, IV, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e

• de 01/1995 a 10/1995: art. 3º, “b”, da Lei Complementar nº 7, de 1970 c/c art. 1º, parágrafo único da Lei Complementar nº 17, de 1973, e art. 83, III, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

3. Às fls. 16/17, no “Termo de Verificação e Constatação”, parte integrante do auto de infração, constam os seguintes esclarecimentos, in verbis:

‘2. A empresa registrou em suas Declarações de Rendimentos – Pessoa Jurídica nos anos-calendário de 1996 e 1997 receitas nas fichas 03 em desacordo com as bases de cálculo declaradas nas fichas 12 para o Programa de Integração Social (PIS);

3. Regularmente intimado, conforme Termo de Início de Fiscalização de 18/05/99, o contribuinte apresentou os

J



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

DEMONSTRATIVOS requeridos, informando as BASES DE CÁLCULO mensais;

4. Comparando as bases de cálculo informadas com as receitas operacionais da empresa, verificamos que nos meses de JAN-DEZ/93, JAN-DEZ/94 e JAN-SET/95 foram excluídos da base de cálculo valores identificados pelo contribuinte como "Receita P.J."

4. Quanto às referidas exclusões, consta do Termo que a contribuinte informou (fls. 32/33) que corresponderiam a "valores recebidos da Petrobrás por conta e ordem de terceiros".

5. Considerada indevida a exclusão, foi lavrado o competente auto de infração.

6. Os demonstrativos mencionados no texto supratranscritos encontram-se às fls. 18/29. O Termo de Início de Fiscalização encontra-se à fl. 30. As DIRPJ (cópia) relativas aos anos-calendário 1996 e 1997 foram juntadas às fls. 73/183.

7. Tempestivamente, em 25/08/1999, a interessada, por intermédio de procurador legalmente habilitado (procuração e termo de substabelecimento às fls. 214/215), interpôs a impugnação de fls. 192/213, instruída com os documentos de fls. 216/217 (cópia do cartão de identificação de pessoa jurídica e de documentos pessoais do procurador) e os documentos constantes dos anexos I a II, cujo teor é sintetizado a seguir.

8. Preliminarmente, amparada nos arts. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional, e em jurisprudência, alega a decadência do direito de lançar relativamente aos períodos de apuração de 01/1993 a 06/1994.

9. Quanto ao mérito, alega ser da própria essência do PIS o afastamento, da base imponível, de valores que não constituem o faturamento.

10. Diz que não prestou os serviços de transporte referidos no auto de infração e que teria agido como mera intermediária, pagando, em consequência, o PIS sobre o valor das comissões recebidas.

11. Na seqüência, afirma que os valores repassados às empresas de transporte não poderiam compor a sua receita bruta, posto que os serviços respectivos não teriam sido prestados diretamente (quanto a esse aspecto, alega ser confuso e contraditório o relato contido em trechos do Termo de Verificação e Constatação).



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

12. Ainda em relação ao tema, após fazer menção ao art. 226, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, aprovado pelo Decreto nº 1041, de 11 de janeiro de 1994, afirma que, em se tratando de serviço altamente especializado, quem o presta é o transportador, e não outro qualquer, ainda que participe da cadeia comercial na qualidade de intermediário, como no presente caso.

13. Após transcrever doutrina e jurisprudência versando sobre o serviço de transporte, e sua natureza, afirma que não teria havido subcontratação, mas repasse direto do próprio serviço.

14. Aduz, também, que o fundamento básico para distinguir o contrato de transporte do contrato de agenciamento é a responsabilidade pessoal pelo ato de traslado praticado e que não há responsabilidade técnica-jurídica do agente que intermediou o negócio, pois este não teria contratado em nome próprio.

15. A seguir, ressalta que a Petrobrás Distribuidora S/A somente contrata serviços de transportes com empresas ligadas – o que seria o seu caso -, e que o contrato avençado preveria que a transportadora – coligada – utilizaria frota exclusiva para tal fim. Diz, também, que tal contrato permite a contratação de serviços de transporte com terceiros especializados, desde que a própria coligada fique responsável pela parte operacional e logística do serviço. Saliencia, entretanto, que, nesse caso, a responsabilidade pelo transporte é exclusiva da transportadora que efetivamente presta o serviço (transcreve cláusulas de vários contratos firmados com outros transportadores).

16. Quanto à atividade de agenciamento de serviços, afirma, fazendo menção à doutrina, que o agente, apesar de agir em nome próprio pratica operações em nome de terceiros, isto é, "... as partes aproximadas são as que praticam, efetivamente, o negócio-objeto ..." (fl. 204, item 29).

17. Saliencia que, apesar de o lançamento contábil decorrente do recebimento dos numerários da Petrobrás Distribuidora S/A permitir a presunção de exclusão de receita da base tributável do PIS, a contabilização de uma ou de outra forma não teria o condão de desvirtuar os negócios jurídicos de sua verdadeira substância, pois, frisa, o registro contábil, ainda que se possa defini-lo como inadequado, não teria força modificativa da essência do contrato.

18. Diz não desconhecer o fato de que a contribuição ao PIS é cumulativa, mas salienta que, para que a cumulatividade exista, o negócio jurídico deveria

J



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

subsumir-se a um só dentre os partícipes da cadeia econômica (transcreve jurisprudência).

19. *Ainda que se entenda existente a figura da subcontratação, alega, deveria ser dado tratamento isonômico em relação às empresas que excluem da base de cálculo da contribuição ao PIS os repasses de receitas efetuados a subempreiteiras e subcontratantes de serviços acordados com entidades públicas, nos termos da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 126, de 8 de setembro de 1988. Alega, inclusive, que, de acordo com o inc. III do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, os valores computados como receita que tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica devem ser excluídos da base impositiva do PIS e da Cofins.*

20. *Na seqüência, alega que a fiscalização apurou a contribuição como se os Decretos-leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988 estivessem em plena vigência. No entanto, afirma, sendo empresa eminentemente prestadora de serviços, deveria recolher, em relação aos períodos auditados, a contribuição na modalidade Repique, isto é, com base no imposto de renda, e não no faturamento. Aduz, inclusive, terem sido indevidos os pagamentos efetuados com base no faturamento, nos períodos envolvidos.*

21. *Ao final, requer seja considerado insubsistente o auto de infração.*

22. *Além dos documentos mencionados, instruem o processo, no essencial: cópia de contratos de prestação de serviços de transporte (fls. 34/72); extratos de consulta ao sistema de controle de processos fiscais – Profisc (fls. 187/191) e ao sistema de declarações Imposto de Renda Pessoa Jurídica (fls. 225/229), ambos da Secretaria da Receita Federal; cópia da ata das Assembléias Gerais Ordinária e Extraordinária realizadas em 18/03/1992 (fls. 02/03, anexo I/II); cópia de contratos de prestação de serviços de transporte, relatórios de receitas, recibos de pagamento a autônomos, anexos diversos (fls. 04/467 – anexo I/II) e relatórios denominados “Sistema Auxiliar de Faturamento” (fls. 02/320 – anexo II/II).*

23. *Tendo em vista o disposto na Portaria do Ministério da Fazenda nº 416, de 21 de novembro de 2000, o processo foi remetido para esta Delegacia de Julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ (fl. 223). ”*

A autoridade julgadora de primeira instância, por meio da Decisão DRJ/CTA Nº 547, de 23/05/2001 (fls. 230/239), resolveu por não acatar a preliminar de decadência, sob o argumento de que, tratando-se a Contribuição para o PIS de tributo sujeito a lançamento por homologação, albergado na faculdade inscrita no artigo 150, § 4º, do CTN, o Decreto-Lei nº 2.052, de 03/08/83, em seu artigo 3º, estabeleceu o prazo de dez anos para que os contribuintes fiquem sujeitos a serem compelidos ao pagamento da contribuição em comento, invocando

J



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda para corroborar sua posição. No mérito, deu o lançamento por improcedente, por considerar que a recorrente é pessoa jurídica de direito privado estabelecida como prestadora de serviços, categoria econômica que teve a Contribuição para o PIS definida no parágrafo 2º do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/70, com incidência do percentual de 5% sobre o imposto de renda devido ou como se devido fosse.

Em razão da exoneração do crédito correspondente ao tributo e encargos de multa no valor total de R\$555.095,82, a autoridade julgadora *a quo* recorreu de ofício a este Colegiado.

É o relatório.



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O artigo 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo artigo 67 da Lei nº 9.532/97, estabelece que a autoridade julgadora em primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado pelo Ministro da Fazenda. De conformidade com o artigo 1º da Portaria MF nº 333/97, o limite de alçada está estipulado em R\$500.000,00 (quinhentos mil reais).

O presente recurso de ofício atende às exigências dos referidos dispositivos, dele tomo conhecimento.

A controvérsia que se põe à análise deste Colegiado no presente recurso voluntário tem por objeto a incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

A instituição da Contribuição para o PIS se deu através da Lei Complementar nº 7, de 07/09/1970, publicada no DOU de 08/09/1970, nos seguintes termos:

“Art.1º. É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

§ 1º. Para os fins desta Lei, entende-se por empresa a pessoa jurídica, nos termos da legislação do Imposto de Renda, e por empregado todo aquele assim definido pela Legislação Trabalhista.

§ 2º. A participação dos trabalhadores avulsos, assim definidos os que prestam serviços a diversas empresas, sem relação empregatícia, no Programa de Integração Social, far-se-á nos termos do Regulamento a ser baixado, de acordo com o art.11 desta Lei.”

A forma de incidência da contribuição foi determinada pelo artigo 3º da mesma lei, *in litteris*:

“Art.3º. O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas:

a) a primeira, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 1º, deste artigo, processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda;

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, como segue:

1) no exercício de 1971, 0,15%;

2) no exercício de 1972, 0,25%;

3) no exercício de 1973, 0,40%;

4) no exercício de 1974 e subsequentes, 0,50%;

J



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

§ 1º. A dedução a que se refere a alínea "a" deste artigo será feita sem prejuízo do direito de utilização dos incentivos fiscais previstos na legislação em vigor e calculada com base no valor do Imposto de Renda devido, nas seguintes proporções:

- a) no exercício de 1971 2%
- b) no exercício de 1972 3%
- c) no exercício de 1973 e subseqüentes 5%

§ 2º. As instituições financeiras, sociedades seguradoras e outras empresas que não realizam operações de vendas de mercadorias participarão do Programa de Integração Social com uma contribuição ao Fundo de Participação de recursos próprios de valor idêntico do que for apurado na forma do parágrafo anterior.

§ 3º. As empresas que a título de incentivos fiscais estejam isentas, ou venham a ser isentadas, do pagamento do Imposto de Renda, contribuirão para o Fundo de Participação, na base de cálculo como se aquele tributo fosse devido, obedecidas as percentagens previstas neste artigo.

§ 4º. As entidades de fins não lucrativos, que tenham empregados assim definidos pela Legislação Trabalhista, contribuirão para o Fundo na forma da lei." (grifamos)

Como se verifica da simples leitura dos dispositivos legais supra transcritos, as empresas que não realizassem operação de vendas de mercadorias, ou seja, as exclusivamente prestadoras de serviços, tais como as instituições financeiras e sociedades seguradoras, sujeitavam-se ao recolhimento da contribuição tendo como base de cálculo o Imposto de Renda devido ou como se devido fosse, às alíquotas determinadas no parágrafo primeiro do artigo 3º da Lei Complementar nº 7/70, enquanto que para aquelas empresas vendedoras de mercadorias, a contribuição incidia sobre o faturamento. Tal distinção, é estreme de dúvidas, configurava dois regimes jurídicos distintos para a incidência da contribuição, a depender das atividades desenvolvidas pela empresa.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, a unificação da incidência da Contribuição para o PIS, tanto para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços como para aquelas vendedoras de mercadorias, nos seguintes moldes:

"Art. 1º. A partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e para o Programa de Integração Social – PIS, passarão a ser calculadas da seguinte forma:

(...)

V – demais pessoas jurídicas de direito privado, não compreendidas nos itens precedentes, bem assim as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as serventias extrajudiciais não oficializadas: 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) da receita operacional bruta."

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar a incidência da contribuição para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços como para aquelas vendedoras de mercadorias.

Ocorre que os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95, em função



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

da inconstitucionalidade reconhecida por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos a fundamentarem a exigência da Contribuição para o PIS.

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos citados decretos-leis produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior, isto é, passam a ser aplicadas as determinações deliberadas pela Lei Complementar nº 7/70, com as modificações deliberadas pela Lei Complementar nº 17/73 e alterações posteriores, que não aquelas introduzidas pelas normas inconstitucionais. Não há que se falar em repristinação, e sim em desconsideração das alterações introduzidas na sistemática de cobrança da Contribuição para o PIS pelos decretos-leis afastados definitivamente ordenamento jurídico pátrio, consequência imediata determinada pelos mecanismos de segurança e aplicabilidade do nosso sistema jurídico.

Tal entendimento firma-se na manifestação do Supremo Tribunal Federal, exarada nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181.165-7, Sessão de 04/04/96, consoante se depreende da ementa a seguir transcrita:

“... ”

1 – Legítima a cobrança do PIS na forma disciplinada pela Lei Complementar 07/70, vez que inconstitucionais os Decretos-lei 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2 - ”

À luz da Constituição Federal de 1988, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS foi inserida no sistema constitucional brasileiro como uma contribuição social, com clara recepção determinada pelo seu artigo 239, passando a configurar-se como uma contribuição previdenciária com destinação específica, pela determinação de que se presta a financiar o seguro-desemprego e o abono anual aos empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Assim, a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, e suas alterações válidas, foi aplicável ao recolhimento da Contribuição para o PIS até o advento da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, posteriormente transformada na Lei nº 9.715, de 25/11/98, cujo inciso I do artigo 2º inscreveu a unificação da incidência da Contribuição para o PIS, tanto para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços como para aquelas vendedoras de mercadorias, com base no faturamento do mês.

J



Processo nº : 10735.003014/99-76
Recurso nº : 118.143
Acórdão nº : 202-14.152

Com efeito, sendo a atuada empresa prestadora de serviços com atividade de transporte rodoviário de cargas, estaria sujeita à incidência da Contribuição para o PIS, no período abrangido pelo auto de infração, na forma determinada pela Lei Complementar nº 7/70, ou seja, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no parágrafo 1º do artigo 3º da referida lei, na modalidade conhecida como PIS-REPIQUE, e não na forma de incidência sobre o faturamento, como inscrito na exação ora *sub examinen*.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso de ofício apresentado.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2002.


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA