



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	12/07/2000
C	
C	
	Rubrica

Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

Sessão : 16 de março de 2000
Recurso : 01.215
Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS
Interessada : Primorosa Porto Alegre S/A Veículos Autopeças

NORMAS PROCESSUAIS - INCORPORAÇÃO - EFEITOS TRIBUTÁRIOS - A pessoa jurídica de direito privado que resultar de incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas (art. 132, CTN). **APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - LANÇAMENTO** - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144, CTN). Mesmo se houver incorporação, os lançamentos efetuados na empresa incorporada, abrangendo período anterior à incorporação, deverão reger-se pela legislação aplicável à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária. **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. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se os citados decretos-leis nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 07/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73. **LEIS COMPLEMENTARES nºs 07/70 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 § 1º do art. 3º da LC nº 07/70. A sistemática da LC nº 07/70, 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 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 a que se nega provimento.**

J



MINISTÉRIO DA FAZENDA

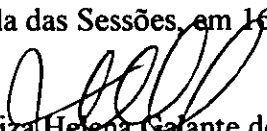
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

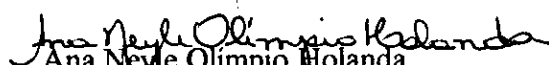
Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por: DRJ
EM PORTO ALEGRE - RS.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.** Ausente o Conselheiro Geber Moreira.

Sala das Sessões, em 16 de março de 2000


Luiza Helena Galante de Moraes
Presidenta


Ana Neyde Olímpio Holanda
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer, Jorge Freire, Valdemar Ludvig, Serafim Fernandes Corrêa e Sérgio Gomes Velloso.

Eaal/mas



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

Recurso : 01.215
Recorrente : DRJ EM PORTO ALEGRE - RS

RELATÓRIO

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

"A interessada acima qualificada impugna, (fls. 56/60 e 151/154), o Auto de Infração retificativo (fls. 121), lavrado em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se, com base na análise da escrita contábil e fiscal da empresa TN Transportes Ltda., por ela incorporada, a falta de recolhimento do PIS incidente sobre o faturamento bruto, relativamente aos períodos de apuração, julho/89 a julho/93, que resultou no lançamento de 513.151,47 ufrs.

2. Tendo sido efetuado o lançamento originário, também com base nos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88 e estes terem sido suspensos pela Resolução do Senado nº 49/95, uma vez que o STF declarou-os inconstitucionais (RE nº 148.754-2/93), o processo foi remetido à Delegacia de origem (fls. 98/99), para a adequação necessária, com vistas ao Parecer MF/COSIT/DIPAC nº 156/96. O Delegado da repartição de origem autorizou o reexame da escrita (fl. 120). Disso resultou a retificação, com novo Auto de Infração, mantendo-se como base de cálculo, o faturamento da empresa e apurando-se a contribuição, Pis-Faturamento, pela Lei Complementar 07/70.

3. O lançamento em tela, conforme a descrição dos fatos do lançamento originário (fl. 27), refere-se somente sobre as atividades da empresa TN Transportes Ltda., **exclusivamente prestadora de serviços**, que foi incorporada pela autuada em 29/10/93, e que passa, na forma do art. 132 do CTN, à qualidade de responsável. A base de cálculo foi fornecida pela incorporada, mas não contestada pela incorporadora autuada.

4. Nas peças impugnatórias, a autuada contesta o lançamento, dizendo ser incabível a exigência de PIS sobre o faturamento, uma vez que os Decretos-leis 2.445 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais e a exigência desta contribuição passou a ser pela Lei Complementar 07/70. Sendo a empresa

J



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

incorporada, exclusivamente prestadora de serviços, estaria sujeita ao Pis-Repique. Por outro lado o lançamento retificativo, embora feito em nome da empresa incorporadora, deve reportar-se ao período do fato gerador, conforme determina o art. 144 do CTN." (destaques do original)

A autoridade julgadora de primeira instância, por meio da Decisão DRJ/SERCO/PAE nº 14/479/98, considerou o lançamento 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 § 2º do artigo 3º da Lei Complementar nº 07/70, com incidência do percentual de 5% sobre o Imposto de Renda devido ou como se devido fosse, e, em pesquisa junto às declarações de rendimentos referentes aos períodos abrangidos na exação, não apresentou imposto devido, inexistindo base de cálculo para a incidência tributária.

Em razão da exoneração do crédito tributário, no valor de R\$ 513.151,47, a autoridade julgadora *a quo* recorreu de ofício a este Colegiado.

É o relatório.

*J**



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

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 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 autoridade julgadora *a quo* submete a este Colegiado decisão em que exonera o sujeito passivo do valor total lançado, sob o argumento de que a empresa sobre a qual recaiu a exação é incorporadora daquela em que foram observados os fatos que motivaram o auto de infração ora discutido. Sendo que a atividade realizada pela empresa incorporada cingiu-se à exclusiva prestação de serviços, o que não a qualifica como contribuinte da Contribuição para o PIS incidente sobre o faturamento, e sim na modalidade conhecida como PIS-Repique, que é calculada como percentual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas devido. Assim, por não ter a autuada apresentado Imposto de Renda devido nos períodos objeto da autuação, não teria ocorrido a hipótese de incidência da Contribuição para o PIS.

Para o deslinde da questão, preliminarmente, é fundamental a análise da repercussão tributária da incorporação.

A incorporação é a figura comercial em que há a absorção de uma sociedade por outra que lhe sucede em todos os direitos e obrigações, *ex vi* do disposto no artigo 227 da Lei nº 6.404/76. O regime tributário a que se submetem as empresas que participam do processo de incorporação inscreve-se no artigo 132 do Código Tributário Nacional, *in litteris*:

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”

A



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

Pelo dispositivo entelado, cabe à incorporadora a responsabilidade pelos tributos devidos pela incorporada até a data da incorporação, assim, é inquestionável que, em tendo a autoridade fiscal detectado débitos tributários anteriores à incorporação, deva a exação recair sobre a empresa incorporadora, como foi feito.

Entretanto, mesmo que a responsabilidade tributária pelos fatos geradores ocorridos até a incorporação seja da incorporadora, a legislação aplicável à apuração do lançamento deverá ser aquela aplicável à data da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, como determina o artigo 144 do Código Tributário Nacional, que determina:

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

O lançamento, como ato declaratório da obrigação tributária, deve ser balizado pela situação de direito e de fato existentes ao tempo em que ocorreu o fato gerador e nasceu a obrigação tributária.

A Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal traz determinação nesse sentido, o que se confirma em vários pronunciamentos jurisprudenciais, como expressado no julgado no Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa a seguir se transcreve:

"(...) Não cabe sujeitar-se a pessoa jurídica aos efeitos do Decreto-Lei nº 2.065/83, se já havia pago antecipadamente o Imposto de Renda, após encerrado o balanço da empresa, antes de editado o referido diploma legal. No exame da espécie, aplicável o princípio segundo o qual o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (art. 144 do CTN)." (STJ. REsp 30.448/RJ. Rel.: Min. Demócrito Reinaldo. 1ª Turma. Decisão: 23/05/94. DJ de 13/06/94, p. 15.087)

Com efeito, se a atividade realizada pela empresa incorporada cingiu-se à exclusiva prestação de serviços até a data da incorporação, deve-se aplicar à espécie a legislação a que estavam submetidos os sujeitos passivos que desenvolviam tal atividade empresarial, nesse mister deve ser empreendida a análise, das normas de regência da Contribuição para o PIS, no período abrangido pela exação, em se tratando de empresas exclusivamente prestadoras de serviços.



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

A instituição da Contribuição para o Programa de Integração Social se deu através da Lei Complementar nº 07, 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 subseqüentes, 0,50%;

§ 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



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

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 supratranscritos, as empresas que não realizassem operação de vendas de mercadorias, ou seja, as exclusivamente prestadoras de serviços, tal 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 § 1º do artigo 3º da Lei Complementar nº 07/70, enquanto que, para aquelas empresas vendedoras de mercadorias, a contribuição incidia sobre o faturamento. Tal distinção é estreme de dúvidas e 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."

J



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

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, bem 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 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 pela 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 07/70, 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 do ordenamento jurídico pátrio, consequência imediata determinada pelos mecanismos de segurança e pela 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-leis 2.445 e 2.449/88, por violação ao princípio da hierarquia das leis.

2- ...”

J



Processo : 11080.004370/94-15
Acórdão : 201-73.691

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 07/70, 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.

Com efeito, sendo a autuada empresa exclusivamente prestadora de serviços, com atividade de transporte rodoviário de passageiros, estaria sujeita à incidência da Contribuição para o PIS, no período abrangido pelo auto de infração, na forma determinada pela Lei Complementar nº 07/70, ou seja, mediante dedução do Imposto de Renda devido, na forma estabelecida no § 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 examinem*.

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

Sala das Sessões, em 16 de março de 2000


ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA