

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

Processo nº 13609.001181/2005-15
Recurso nº 262.496 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.316 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2009
Matéria Auto de Infração de Pis/Pasep
Recorrente CONVAP ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES S/A
Recorrida PRIMEIRA TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE/MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2004

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DE CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. REGIME DE CAIXA. INAPLICABILIDADE.

Não obstante o efetivo recebimento das respectivas receitas tenha ocorrido na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, à época da celebração e execução dos contratos a incidência do PIS/Pasep se dava de acordo com as regras dos parágrafos 1º e 2º do art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, qual seja, com base no valor do imposto de renda; o chamado "Pis-repique". Incabível a utilização de dispositivo legal (IN SRF nº 41, de 28 de abril de 1989) baseado nos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, considerados inconstitucionais para fins de se determinar a forma de tributação pelo regime de caixa, bem como a fundamentação do lançamento em dispositivo da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, visto que a incidência se deu sobre os recebimentos e não sobre o faturamento, este ocorrido em período fulminado pela decadência.

REGIME DA CUMULATIVIDADE. RECEITAS FINANCEIRAS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. DECISÃO DO STF.

Não promulgada ainda resolução do Senado Federal estendendo a todos os contribuintes os efeitos de decisão do STF que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições, é de se aplicar a norma ainda em vigor à época da ocorrência dos períodos de apuração, qual seja, de que a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

11

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.
RECEITAS FINANCEIRAS. INCLUSÃO. BASE LEGAL.

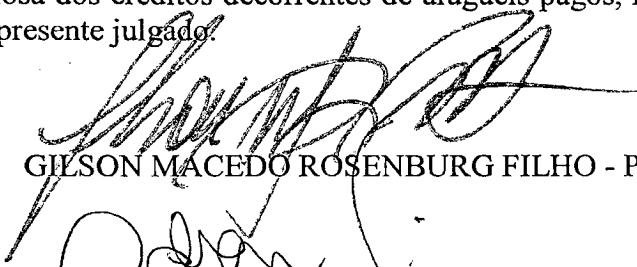
Os parágrafos 1º e 2º do artigo 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, sobre os quais não paira nenhuma eiva de inconstitucionalidade, estabelecem que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica devem integrar a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.
UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SEM OS REQUISITOS ESTABELECIDOS
NA LEI. GLOSA PROCEDENTE.

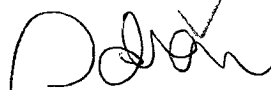
De se manter a glosa sobre valores de alugueis pagos a pessoa física, valores pagos a título de IPTU, condomínio, coleta do lixo e outros lastreados em documentos em nome de terceiros que não a beneficiária do crédito, porquanto em completo desacordo com o regramento estabelecido pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acordam os membros do Colegiado: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para cancelar a exigência relacionada aos valores das obras contratadas e executadas até o ano de 1997, porém, recebidos somente entre os anos de 2001 e 2004, por ausência de dispositivo legal expresso a determinar a utilização do regime de caixa para fins de incidência do PIS/Pasep; II) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso na parte em que o mesmo versa sobre as receitas financeiras incorridas durante o período sob o regime da cumulatividade. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e III) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso na parte em que o mesmo versa sobre as receitas financeiras incorridas durante o período sob o regime da não-cumulatividade e na parte em que o mesmo versa sobre a glosa dos créditos decorrentes de alugueis pagos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

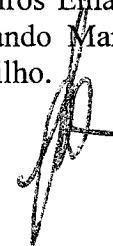


GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO - Presidente



ODASSI GUERZONI FILHO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.



Relatório

O Recurso Voluntário se insurgiu contra os termos do Acórdão nº 02-18.639, de 11 de agosto de 2008, proferido pela Primeira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/BH, que manteve parcialmente o lançamento consubstanciado pelo Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 13/12/2005, relativo ao Pis/Pasep dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2000 a dezembro de 2004, não de forma ininterrupta, cujo crédito tributário, nele incluídos o principal, juros de mora e multa de ofício de 75%, montou a R\$ 763.560,18. A DRJ acolheu a tese da decadência para os períodos de apuração anteriores a dezembro de 2000.

No Recurso Voluntário a autuada, invocando ao disposto no artigo 144 do Código Tributário Nacional¹, sustenta a ausência de base legal para se exigir o PIS/Pasep em 2000 a 2004 calculado sobre **receitas de contratos de serviços** executados nos anos de 1985 até 1997, as quais se submetiam às regras do art. 3º e §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, estava ela, autuada, sujeita ao pagamento do PIS/Pasep pela modalidade "Repique do IR" e, como incorrera em prejuízos fiscais, não se vira obrigada a recolher qualquer importância àquele título e tampouco houve o diferimento do que não era devido. Paralelamente, entendeu a Recorrente que tanto o auto de infração quanto a decisão recorrida pretenderam dar aplicação aos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, cuja inconstitucionalidade fora declarada pelo STF e cuja execução fora suspensa pelo Senado Federal por meio de Resolução. *Ad argumentandum*, entendeu a Recorrente que o procedimento da fiscalização deveria ter adotado a regra da semestralidade.

Protesta contra a inclusão na base de cálculo das **receitas financeiras** em face do posicionamento do STF pela inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Na parte do lançamento relacionado ao regime da não cumulatividade, a Recorrente contestou a glosa dos créditos correspondente aos valores dos **aluguéis**, sob o argumento de que tais gastos foram por ela efetivamente suportados buscando atingir seus objetivos comerciais e auferir as respectivas receitas, e que tal aproveitamento consta do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

É o Relatório.



¹ 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.
(...)

Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 23/09/2008, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 21/10/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Receitas decorrentes de contratos de construção por empreitada, com prazo superior a um ano, firmados com pessoa jurídica de direito público.

A matéria aqui agitada se refere a receitas decorrentes de contratos de construção por empreitada, com prazo superior a um ano, firmados com pessoa jurídica de direito público², que, executadas durante o período de 1985 a 1997, tiveram o seu recebimento efetivo com atraso, nos anos de 2000 a 2004, períodos em que foram considerados pelo Fisco como o da ocorrência do fato gerador da contribuição, haja vista que, lá atrás, na época da execução dos serviços, os valores não recebidos foram diferidos para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a teor dos controles mantidos pela autuada na parte "B" do seu Livro Lalur.

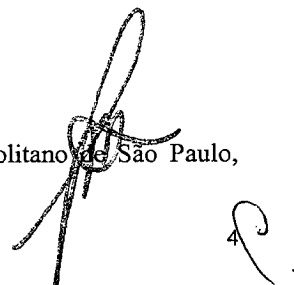
O autor do procedimento informou, a partir de verificação junto ao Livro Lalur da autuada, ter constatado que os **lucros** referentes aos valores não recebidos na época da prestação de serviços, relativos aos contratos de construção por empreitada, com prazo superior a um ano, firmados com pessoa jurídica de direito público, foram diferidos para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL e que, por conta disso, a incidência da contribuição se dá no momento do recebimento dessas receitas. Apoiou-se nas regras da IN SRF nº 40, de 28 de abril de 1989.

A Recorrente, por sua vez, se defende dizendo que à época dos serviços prestados contribuía para o PIS/Pasep sob a modalidade "PIS-repique do IR" e que por não ter auferido lucro real tributável, não pagou imposto de renda e, portanto, também não recolheu a referida contribuição; assim, entende, que não houve o diferimento apontado pelo Fisco pois não poderia diferir aquilo que não era devido. Além disso, não poderia o Fisco se basear em dispositivo que se apóia no Decreto-Lei nº 2.449, de 1988, considerado inconstitucional.

A Recorrente tem razão.

Com a retirada do ordenamento jurídico dos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988, considerados inconstitucionais, a incidência do PIS/Pasep, até 28/02/1996 se dava pelo regramento da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e, para o caso da autuada, de acordo com os §§ 1º e 2º do art. 3º. Lembre-se aqui que, nos termos do art. 13 da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, a partir de 1º de março de 1996 entrou em vigor a regra constante do inciso I, do art. 2º da referida Medida Provisória, que estabeleceu a incidência da contribuição sobre o faturamento das pessoas jurídicas que auferiram receita bruta exclusivamente da prestação de serviços.

² Cia. Saneamento do Pará, Dersa - Desenvolvimento Rodoviário S/A, Cia. do Metropolitano de São Paulo, Prefeitura Municipal de São Paulo e Cohab do Estado do Pará.



Lembre-se aqui também que o § 1º do art. 1º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, alterou o entendimento de que a Resolução do Senado atribuía efeitos *ex nunc* à decisão do STF quanto à inconstitucionalidade dos referidos decretos-leis, de sorte que os efeitos dessa decisão tiveram seus efeitos retroagidos à data em que os mesmos entraram em vigor.

Tudo isso para concordar com a argumentação da Recorrente de que não poderia mesmo o Fisco se arvorar numa orientação emanada à luz do artigo 1º, parágrafo 2º, do citado Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, para determinar que a incidência do PIS/Pasep deveria se dar de acordo com o recebimento, ou seja, pelo regime de caixa. Senão, vejamos o teor da IN SRF nº 40, de 1989:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da competência que lhe foi delegada através da Portaria Ministerial nº 371, de 29 de julho de 1985, e tendo em vista a disposição contida no artigo 1º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, RESOLVE:

1. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, as empresas imobiliárias deverão computar a receita bruta da venda de imóveis, apurada mensalmente, segundo os critérios da legislação do imposto de renda a elas aplicáveis.

2. Para efeito da determinação da base de cálculo da contribuição, as receitas decorrentes da execução de obras por empreitada ou do fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos deverão ser apuradas, em cada mês, segundo os critérios da Instrução Normativa SRF nº 21, de 13 de março de 1979.

2.1. Opcionalmente, as receitas das atividades a que se refere este item poderão ser apuradas de acordo com o faturamento efetivo do mês.

2.2. A opção por uma das formas de apuração mencionadas neste item deverá ser mantida até a completa execução do projeto. (grifei)

Reinaldo Mustafa

E a parte da referida IN SRF nº 21/79 que nos interessa dispõe:

10. Diferimento de Lucros Não Realizados de Contratos com Entidades Governamentais

Qualquer que seja o prazo de execução de cada unidade, nos contratos de prazo de vigência superior a doze meses com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, é facultado ao contribuinte diferir a tributação do lucro até sua realização.

10.1 - Por realização do lucro se compreende o recebimento da receita correspondente.

(...)

Assim, o que aconteceu especificamente com o PIS/Pasep por conta da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs. 2.445 e 2.449, de 1988, em relação àquelas empresas exclusivamente prestadoras de serviços, notadamente as que auferiam receitas decorrentes de contratos com órgãos públicos, onde há um largo descompasso temporal entre a execução das obras e o recebimento dos valores contratados, foi que essas operações ficaram sem um tratamento diferenciado de sorte que a contribuição sobre elas incidente deveria ser calculada com base no Imposto de Renda devido, o chamado "Pis-repique". E isso até que entrassem em vigor (para as prestadoras de serviços) as regras da Medida Provisória n.º 1.212, de 28/11/1995, ou seja, até 28/02/1996, e, posteriormente, as regras da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, notadamente o seu artigo 7º, este sim, tratando claramente da situação análoga a que nos deparamos, senão vejamos:

Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei n.º poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.

E aproveitando-me dessa citação, registro aqui que não poderia o Fisco ter fundamentado a sua autuação neste dispositivo, como o fez, visto que, à evidência, os valores sobre os quais fez incidir a contribuição se referem a **recebimentos** e não ao **faturamento**, este ocorrido lá nos idos de 1985 a 1997, portanto, completamente fulminados pela decadência.

Com a devida venia, não comungo com o entendimento da instância de piso de que a forma de tributação do PIS/Pasep devia estar alinhada ao do IRPJ, em que, por expressa disposição legal, a teor, conforme ela própria menciona, do disposto nos artigos 358, 359 e 360 do Regulamento do Imposto de Renda de 1994, a tributação do lucro correspondente às receitas dos contratos de longo prazo poderia ser diferida para quando do seu efetivo recebimento.

Assim, se, atendendo a tais dispositivos a autuada diferiu a tributação do lucro sobre as receitas decorrentes dos contratos de longo prazo e por conta disso é/ou de outras questões auferiu prejuízo fiscal àquela época, não se sujeitando, portanto, ao recolhimento do IRPJ, realmente não havia "Pis-repique" algum a recolher igualmente.

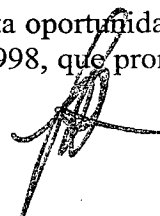
O que não se mostra defensável é que os serviços executados ao longo de 1985 a 1997, e que somente tenham tido seus respectivos valores recebidos nos anos de 2001 a 2004, sofram, nestes períodos, a incidência do PIS/Pasep com base no **regime de caixa**, quando, à evidência, restou aqui demonstrada a ausência de dispositivo legal expresso nesse sentido.

Em face do exposto, dou provimento ao recurso para cancelar a exigência da contribuição calculada sobre os recebimentos dos contratos de longo prazo.

Receitas financeiras

a) Tributadas no regime da cumulatividade

A minha posição é pela impossibilidade de aplicação, nesta oportunidade, de inconstitucionalidade do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, que promoveu



o alargamento da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins, porque decretada pelo STF na via incidental (Recursos Extraordinários nºs 357.950, 358.273 e 390.840 relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio, e 346.084, relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão) e, ao menos até agora, não sobreveio Resolução do Senado nem ato do Poder Executivo, afastando com efeitos *erga omnes* o citado dispositivo legal.

Como tal inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos não são *erga omnes*, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgado administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

Assim, deve ser mantido o lançamento relativo à incidência do PIS/Pasep sobre as receitas financeiras do período de apuração ainda enquadrado nas regras da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, qual seja, do mês de dezembro de 2000.

b) Tributadas no regime da não cumulatividade

O primeiro argumento da Recorrente utilizado para contestar a inclusão na base de cálculo das receitas financeiras (inconstitucionalidade decretada pelo STF) não pode ser aceito em relação ao período de apuração já sob o regramento do regime da não cumulatividade, vez que nenhuma eiva de inconstitucionalidade paira sobre os § 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que definem a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins como sendo o total da receita bruta da venda de bens e serviços, nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Quanto ao segundo argumento, de que a diferença apurada pelo Fisco na base de cálculo não estaria correta, o mesmo deve ser rechaçado porquanto não se fez acompanhar de qualquer comprovação.

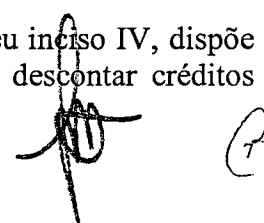
Assim, deve ser mantido o lançamento relativo à incidência do PIS/Pasep sobre as receitas financeiras do período de apuração já sob o enquadramento da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, qual seja, de dezembro de 2002.

Glosa dos créditos decorrentes de aluguéis pagos

A fiscalização promoveu a glosa de alguns créditos utilizados para deduzir o valor mensal da contribuição, já sob o regime da não cumulatividade, sob o argumento de que, alocados à rubrica "aluguéis", referir-se-iam a pagamentos efetuados a pessoas físicas, despesas com condomínio, pagamentos do IPTU, gastos com coleta do lixo e alguns comprovantes em nome de outra empresa que não da autuada.

O argumento da Recorrente é o de que houve a sublocação dos imóveis e que a sublocatária deveria permanecer como locatária perante ao proprietário, além de que os valores são razoáveis de modo a não constituir em motivo bastante para serem glosados.

Ora, o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, c/c o seu inciso IV, dispõe que do "Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos

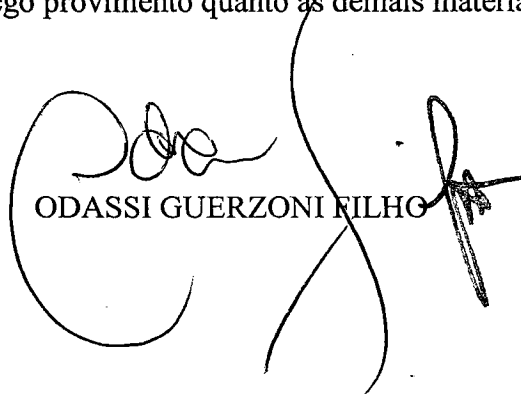


calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;" (grifei), de maneira que não podem mesmo ser aceitos valores que não atendam a tais requisitos, como, por exemplo, recibos elaborados em nome de pessoas físicas, comprovantes de recolhimento de IPTU, despesas de condomínio e demais documentos em nome de terceiros que não a própria empresa beneficiária dos créditos.

De se manter, pois, o lançamento na parte em que o mesmo se refere à glosa dos créditos relacionados aos gastos com aluguéis.

Conclusão

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relacionada aos valores das obras contratadas e executadas até o ano de 1997, mas que cujos recebimentos se deram em atraso nos anos de 2001 a 2004, por ausência de dispositivo legal expresso a permitir a utilização do regime de caixa para fins de incidência do PIS/Pasep, e nego provimento quanto às demais matérias.



ODASSI GUERZONI FILHO