

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008011-63.2010.404.7200/SC
RELATOR : JOEL ILAN PACIORNIK
APELANTE : LIDERANÇA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA
ADVOGADO : Alexandre Kuhn
APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRESTADORA DE SERVIÇOS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PELO LUCRO REAL. LACUNA DE REGULAMENTAÇÃO. REDUÇÃO TELEOLÓGICA.

1. Caso em que se abordam as inovações trazidas pelas Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, que criaram as hipóteses não-cumulativas do PIS e da COFINS. No regime cumulativo, as alíquotas dessas contribuições são de 0,65% e 3 %. No regime não-cumulativo, subiram para 1,65% e 7,6%, mas essa elevação seria compensada com a possibilidade de o contribuinte deduzir, do tributo devido, seus créditos de PIS e COFINS embutidos no valor de bens e serviços adquiridos em suas atividades empresariais.

2. A opção pela manutenção dos dois regimes de tributação, o cumulativo e o não-cumulativo, impôs ao legislador a necessidade de adotar um critério razoável de *discrimen* para determinar quais empresas passariam para o regime não-cumulativo, quais permaneceriam no cumulativo. A coerência lógica do sistema, conjugada com a observância do princípio da isonomia, implicava que, para o regime não-cumulativo, fossem enquadradas as empresas que acumulariam significativo volume de créditos em virtude das mercadorias e serviços adquiridos no processo produtivo, remanescendo no cumulativo as que, por sua natureza, não teriam como realizar tais créditos.

3. Não tendo o legislador equalizado o tratamento tributário das empresas cujos produtos ou serviços são onerados pela incidência do PIS e/ou da COFINS, e daquelas que não sofrem tais ônus, por força do casuismo da regulamentação, evidencia-se lacuna, cabendo ao julgador integrá-la, no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

4. A regra inserta no inciso II do art. 8º da Lei 10.637/02, e do inciso II do art.10 da Lei nº 10.833/03, deve ser interpretada de modo a enquadrar as empresas, tributadas pelo imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado, no regime cumulativo. Dela, nada se extrai quanto às tributadas pelo lucro real, cujo tratamento, no que diz respeito à exigência do PIS e da COFINS, dependerá de outras regras.

5. O regime de tributação do imposto de renda pelo lucro real ou lucro presumido não constitui critério adequado que justifique a sujeição da impetrante a regime tributário mais rigoroso que o imposto a empresas em situação análoga, estabelecendo uma situação de violação ao princípio da isonomia.

6. Caso em que não se trata de inconstitucionalidade em tese das leis que estabeleceram os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS, mas de interpretação e integração do sistema normativo aplicável, que apresenta lacuna de regulamentação, colmatável pela via da redução teleológica.

7. Reconhecido o direito de a impetrante permanecer recolhendo as contribuições pelo regime cumulativo relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços e de compensar os valores pagos a maior.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação da Impetrante, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 12 de dezembro de 2012.

Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK
Relator

Documento eletrônico assinado por **Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, Relator**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **5511135v3** e, se solicitado, do código CRC **F15E49B1**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a): Joel Ilan Paciornik
Data e Hora: 13/12/2012 16:04



APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008011-63.2010.404.7200/SC
RELATOR : JOEL ILAN PACIORNIK
APELANTE : LIDERANÇA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA
ADVOGADO : Alexandre Kuhn
APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL
MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

RELATÓRIO

LIDERANÇA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA/ impetrou mandado de segurança contra o DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FLORIANÓPOLIS/SC, postulando se reconheça o direito à tributação do PIS e da COFINS pelo regime da cumulatividade (Lei 9.718/98). Explica que o regime não cumulativo, disciplinado pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao qual está vinculada por ser obrigada à tributação de IRPJ pelo lucro real, acaba por lhe conferir elevada carga tributária, em especial por ser prestadora de serviços e não ter significativa aquisição de insumos. Pede, ainda, seja reconhecido o direito à compensação dos valores que recolheu a maior, desde agosto de 2004.

Foi entregue sentença julgando improcedente o pedido inicial. Entendeu o magistrado, em suma, que falta à demandante suporte legal para o seu pedido. Explica que o *discrimen* eleito pelo legislador é razoável, ao tempo em que obriga pessoas jurídicas de elevado faturamento ao regime de tributação pelo lucro real, sendo, também, razoável, que as obrigue ao regime não cumulativo para tributação pela PIS e pela COFINS, circunstância em que se encontra a Impetrante.

A Impetrante apelou, repisando o pedido inicial.

Processado o apelo, vieram os autos a este Tribunal.

Nesta Instância, opinou o MPF pelo desprovimento do apelo.

É o relatório. Inclua-se em pauta.

Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK
Relator

Documento eletrônico assinado por **Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, Relator**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **5511133v3** e, se solicitado, do código CRC **EF7F6398**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a):	Joel Ilan Paciornik
Data e Hora:	13/12/2012 16:04



APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008011-63.2010.404.7200/SC

RELATOR : JOEL ILAN PACIORNIK

APELANTE : LIDERANÇA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO LTDA

ADVOGADO : Alexandre Kuhn

APELADO : UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

MPF : MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

VOTO

Prescrição

Desde logo, consigno que não se aplica à hipótese a regra geral posta no Decreto n.º 20.910/32, que regula a prescrição para dívidas passivas da União. Com efeito, a regra especial prevalece sobre a geral, incidindo as disposições específicas do Código Tributário Nacional sobre prescrição e decadência.

Pois bem, cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, no qual o contribuinte antecipa o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Somente depois de feito o recolhimento é que o Fisco constatará a sua regularidade. Na linha do entendimento da jurisprudência pátria e antes do advento da Lei Complementar n.º 118/05, entendia-se que a extinção do crédito tributário dependia de posterior homologação do lançamento (art. 150, *caput* e § 1º, do CTN). Não havendo a homologação expressa, considerava-se definitivamente extinto o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, ocorrendo o que se denomina de homologação tácita (art. 150, § 4º, do CTN).

Assim, o prazo de cinco anos para pleitear a restituição, contado da extinção do crédito tributário (art. 168, I, do CTN), iniciaria a fluir a partir da data da homologação do lançamento. Diante da homologação tácita, dispunha o contribuinte do prazo de dez anos para postular a restituição, a partir do fato gerador, cinco dos quais relativos à homologação tácita e os outros cinco ao prazo decadencial propriamente dito. Neste sentido, há farta jurisprudência do Colendo STJ, expressa no REsp nº 171.999/RS (Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 14-12-98), Embargos de Divergência no REsp nº 54.380-9/PE (Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU 07-08-95), REsp nº 134.732/RS (Rel. Min. Hélio Mosimann, DJU 18-11-96), REsp nº 120.939/RS (Rel. Min. Peçanha Martins, DJU 20-10-97).

No entanto, sobreveio a Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, que, em seu art. 3º, dispôs que 'Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida lei.' Outrossim, o art. 4º da LC nº 118/2005 fixou *vacatio legis* de 120 dias e determinou a aplicação do disposto no art. 106, inciso I, do CTN, ao art. 3º da LC nº 118. A segunda parte do art. 4º suscitou o questionamento sobre a sua inconstitucionalidade, visto que, ao tachar de interpretativo o art. 3º e prever a extinção do crédito tributário no momento do pagamento antecipado, e não no momento da homologação desse pagamento, pretendeu sobrepor-se de forma retroativa à jurisprudência do STJ.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE nº 566.621, em 04/08/2011, cuja decisão possui repercussão geral, reconheceu a violação ao princípio da segurança jurídica e considerou válida a aplicação do novo termo inicial da prescrição - o pagamento antecipado - somente às ações ajuizadas após a vigência da LC nº 118/2005, ou seja, a partir de 09/06/2005.

Cumpra-me, então, perfilar o entendimento firmado pelo STF, restando superada a decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no REsp n.º 1.002.932/SP, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, que havia considerado, com base no princípio da irretroatividade, aplicável a LC nº 118/2005 aos pagamentos indevidos efetuados após a sua vigência, e não às ações ajuizadas após a vigência do aludido diploma.

A Primeira Seção do STJ cuidou de revisar a sua jurisprudência, arguindo questão de ordem especial em 24/08/2011, na qual decidiu ajustar seus julgamentos aos termos da decisão proferida no STF. Neste sentido, menciono os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. LC N. 118/2005. NOVEL ENTENDIMENTO DO STF. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE 5 ANOS SOMENTE ÀS AÇÕES AJUIZADAS A PARTIR DE 9.6.2005. 1. A jurisprudência do STJ alberga a tese de que o prazo prescricional na repetição de indébito de cinco anos, definido na Lei Complementar n. 118/2005, somente incidirá sobre os pagamentos indevidos ocorridos a partir da entrada em vigor da referida lei, ou seja, 9.6.2005. Vide o REsp 1.002.032/SP, julgado pelo regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). 2. Este entendimento restou superado quando, sob o regime de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada em 4.8.2011, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 566.621/RS (acórdão não publicado), pacificou a tese de que o prazo prescricional de cinco anos, definido na Lei Complementar n. 118/2005, incidirá sobre as ações de repetição de indébito ajuizadas a partir da entrada em vigor da nova lei (9.6.2005), ainda que estas ações digam respeito a recolhimentos indevidos realizados antes da sua vigência. Agravo regimental provido em parte. (AgRg no REsp 1215642/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2011, DJe 09/09/2011)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. O Mandado de Segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária (Súmula 213/STJ). 2. Não incide contribuição previdenciária sobre o valor pago pela empresa nos 15 dias que antecedem a concessão do auxílio-doença. 3. Conforme decidido pela Corte Especial, é inconstitucional a segunda parte do art. 4º da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do disposto em seu art. 3º. 4. O egrégio STF concluiu o julgamento de mérito do RE 566.621/RS em repercussão geral em 4.8.2011, afastando parcialmente a jurisprudência do STJ fixada no REsp 1.002.932/SP (repetitivo). O Informativo STF 585, de 3 a 7 de maio de 2010, noticiou o voto proferido pela relatora, eminente Ministra Ellen Gracie, que orientou o acórdão. 5. O STF ratificou o entendimento do STJ, no sentido de ser indevida a aplicação retroativa do prazo prescricional quinquenal para o pedido de repetição do indébito relativo a tributo lançado por homologação. Entretanto, em relação ao termo e ao critério para aplicação da novel legislação, entendeu 'válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9.6.2005', e não para os pagamentos realizados antes do início de vigência da LC 118/2005, como o STJ vinha decidindo. 6. A Primeira Sessão deliberou, na seção do dia 24.08.2011, pela imediata adoção da jurisprudência do egrégio STF. 7. No presente caso, é incontroverso que a impetração ocorreu em janeiro de 2007, devendo, portanto, ser aplicado o prazo prescricional quinquenal contado a partir do pagamento indevido, na forma do art. 3º da LC 118/2005. 8. Agravo Regimental parcialmente provido. (AgRg no REsp 1250779/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/09/2011, DJe 12/09/2011)

Considerando que esta ação foi ajuizada após a vigência da LC nº 118/2005 (ajuizamento em 11.11.2009), estão prescritos todos os pagamentos anteriores aos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

Mérito

Cinge-se a controvérsia ao reconhecimento da possibilidade de a impetrante permanecer vinculada ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, viabilizando-se o recolhimento destas contribuições nas respectivas alíquotas de 0,65% e 3% sobre o faturamento advindo das receitas de prestação de serviços.

Alega a impetrante que o regime não-cumulativo estabelecido pelas Leis n.ºs. 10.637/02 e 10.833/03 implica tratamento mais gravoso para um grupo específico de empresas sem que exista um elemento de *discrimen* que justifique a sujeição a regime tributário mais rigoroso, estabelecendo uma situação de violação da isonomia.

Refere que está obrigada à **tributação do imposto de renda pelo lucro real**, o que a sujeita, também obrigatoriamente, ao regime não cumulativo, diferentemente de outras empresas que desenvolvem atividades de mesma natureza que a sua, mas que foram excluídas desse regime por força de lei.

A fim de evitar tautologia, entendo por adotar como razões de decidir os bem lançados fundamentos no brilhante voto-vista proferido pelo Eminentíssimo Desembargador Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira nos autos no processo n.º. 2004.71.08.010633-8, cuja precisão no deslinde da controvérsia se mostra suficiente para a adequada compreensão do tema:

'1 - A questão gira em torno das leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, que criaram as hipóteses não-cumulativas do PIS e da COFINS. No regime cumulativo, as alíquotas dessas contribuições são de 0,65% e 3 %. No regime não-cumulativo, subiram para 1,65% e 7,6%, mas essa elevação seria compensada com a possibilidade de o contribuinte deduzir, do tributo devido, seus créditos de PIS e COFINS embutidos no valor de bens e serviços adquiridos em suas atividades empresariais. Desse modo, a elevação da alíquota se destinou a equalizar as cargas tributárias, quanto a essas contribuições, nos dois regimes.

2 - Submetidas, até então, todas as empresas ao regime cumulativo, configurava-se situação anti-isonômica. Empresas havia que, para atingir seu objeto social, adquiriam bens e serviços gravados por aquelas contribuições, cujo ônus suportavam na condição de contribuintes de fato. Estas empresas tinham sua carga tributária real agravada, porque arcavam com as contribuições ao PIS e à COFINS embutidas nos preços das mercadorias e serviços adquiridos, além da incidência que ocorreria sobre seu próprio faturamento. Outras, entre as quais as prestadoras de serviços, tinham pouca ou nenhuma carga tributária indireta, sendo, portanto, beneficiadas, comparativamente, pelo sistema cumulativo.

3 - O regime cumulativo, portanto, propiciava tratamento desigual entre as empresas contribuintes, mas é importante notar que essa desigualdade só ocorria entre empresas de segmentos econômicos diferentes. Por exemplo: todas as empresas prestadoras de serviços de limpeza teriam cargas tributárias reais assemelhadas, na medida em que todas trabalham quase só com insumos não tributados pelo PIS/COFINS. Para elas, a repercussão da cumulatividade é pouca ou nenhuma. Por outro lado, todas as empresas industriais do setor moveleiro, por exemplo, teriam carga tributária equivalente, porque obrigadas, todas, a adquirir um conjunto de insumos tributados por aquelas contribuições. As diferenças de carga tributária entre empresas do mesmo ramo comercial decorreria predominantemente do seu próprio faturamento, não da cumulatividade do tributo. O regime cumulativo, como adotado, em princípio não provocava desigualdades setoriais.

4 - A passagem de todas as empresas para o regime não-cumulativo seria a solução ideal do ponto de vista da isonomia tributária, uma vez que, pelo mecanismo de compensação do valor das contribuições suportadas no curso do processo empresarial, com aquele incidente sobre o faturamento final, todas essas empresas acabariam por contribuir ao PIS/COFINS na mesma proporção - desde que, obviamente, houvesse uma alíquota única para todas.

No entanto, o legislador optou por manter dois regimes de tributação, o cumulativo e o não-cumulativo. Ao fazer tal opção, haveria de adotar um critério razoável de discrimen para determinar quais empresas passariam para o regime não-cumulativo, quais permaneceriam no cumulativo. A coerência lógica do sistema, aliada ao princípio da isonomia, mandava que, para o regime não-cumulativo, fossem encaminhadas aquelas empresas que acumulariam significativo volume de créditos em virtude das mercadorias e serviços adquiridos no processo produtivo, permanecendo no cumulativo as que, por sua natureza, não teriam como realizar tais créditos.

Essa lógica, aliás, encontra-se implícita na diferença de alíquotas adotadas para os dois regimes. No cumulativo, as alíquotas são de 0,65% (PIS) e 3 % (COFINS). No não-cumulativo, 1,65% e 7,6%. Essa diferença, como alardeado pelas autoridades fazendárias que gestaram o novo regime, tinha por objetivo, exatamente, igualar as cargas tributárias dos dois regimes.

Portanto, pode-se afirmar que pertencem, ontologicamente, ao regime não-cumulativo os contribuintes que arcam com o PIS/COFINS em diversas fases de seu processo empresarial; e pertencem ontologicamente ao regime cumulativo as que não sofrem tal tributação indireta ao longo de seu processo empresarial, ou a sofrem de forma tão reduzida que a submissão ao regime não-cumulativo lhes traria mais desvantagens que vantagens.

5 - Ora, se assim é, não homenageria o princípio da razoabilidade remeter para o regime não-cumulativo empresas que não acumulam créditos significativos daquelas contribuições, pois, passando ao novo regime, arcarão com um acréscimo despropositado de sua carga tributária. O parágrafo 12 do art. 195 da Constituição, acrescentado pela EC nº 42, de 19/12/2003, tenha estabelecido: 'a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas'. Repare-se que o critério de discrimen preconizado pela norma constitucional é o caráter da atividade econômica e, de conformidade com a própria lógica do sistema os 'setores de atividade econômica' que deveriam ficar no regime não-cumulativo seriam, necessariamente, aqueles que gerassem créditos compensáveis, porque disso é que se cuida quando se fala de cumulatividade ou não-cumulatividade.

6 - Examinemos, então, qual o tratamento dado a essa questão pelo legislador positivo. O tema foi disciplinado de forma casuística pelo art. 8º da Lei nº 10.637/02, quanto ao PIS, e 10 da Lei nº 10.833/03, quanto à COFINS, que excluíram do regime não-cumulativo, basicamente, um grande universo de empresas prestadoras de serviços, entre as quais destaco: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, empresas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros; operadoras de planos de assistência à saúde; as sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, e as de consumo; as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros; as receitas decorrentes de serviços: a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior; as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, até 31 de dezembro de 2008; as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo; as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo; as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.

O rol, como visto, é imenso e fiz questão de transcrevê-lo para demonstrar o óbvio: empresas de prestação de serviços, em regra, não podem ser incluídas no regime não-cumulativo, pois não têm créditos representativos do PIS/COFINS para compensar. Não pertencem, ontologicamente, ao universo do regime não-cumulativo. No entanto, o legislador, equivocadamente, adotou um critério casuístico e empírico, cuja impropriedade é gritante e leva, necessariamente, a lacunas, tanto que o rol de empresas excluídas do regime não-cumulativo foi sendo acrescido pela legislação superveniente

(Leis 10.865/04, 10.925/04, 11.051/04, 11.196/05 e 11.434/06), mas sempre pelo mesmo deficiente critério casuístico. Ou seja, o legislador, à medida em que ia se apercebendo das insuficiências do sistema, acrescenta a ele novas exceções, sem, no entanto, esgotar as espécies que, ontologicamente, deveriam ficar fora do regime não-cumulativo.

7 - Esse rol não é exaustivo, nem pode sê-lo, porque o universo das empresas prestadoras de serviços é crescente e quase inesgotável (é, provavelmente, o setor da economia em maior crescimento) e o critério adotado pelo legislador leva, inevitavelmente, a lacunas de regulamentação. A hipótese é da chamada lacuna oculta de regulamentação que ocorre, no dizer de Karl Larenz, naqueles casos 'em que se faz sentir a falta na lei duma 'ordenação de vigência negativa', portanto, duma regra restritiva. A lacuna não é aqui patente, mas está oculta, porque existe uma regra positiva dentro da qual cabe a situação de facto; falta todavia a esperada restrição da regra, que dela exceptua a situação' (em *Metodologia da Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2ª ed., 1969, p. 434). Lacuna cujo suprimento se faz por redução teleológica, 'pelo aditamento da restrição postulada, de harmonia com o sentido da lei' (id., p. 451).

8 - O sentido da lei, já se viu, está em equalizar o tratamento tributário das empresas cujos produtos ou serviços são onerados pela incidência do PIS e/ou da COFINS, e daquelas que não sofrem tais ônus. O regime não-cumulativo é adequado para as primeiras, e deve o legislador editar a norma restritiva para que não se aplique às segundas. Se o fez de forma incompleta - por força do casuismo da regulamentação - surge a lacuna, que deve ser integrada pelo julgador; no caso concreto, de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito (DL nº 4.657, de 04/09/42, 'Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro', art. 4º). E a solução, aqui, é dar à empresa autora, enquanto empresa de prestação de serviços, o mesmo tratamento dado pela lei às outras prestadoras de serviços, excluindo-a do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS. A exclusão diz respeito apenas às receitas da prestação de serviços, ressalva que faço porque a autora tem, em seu contrato social, também o comércio de produtos alimentícios não preparados, material de limpeza, de higiene, de escritório e de informática), sendo de aplicar, nessa hipótese os arts. 3º, § 7º, das leis ns. 10.637/2002 e 10.833/03.

8 - Não encontro óbice a essa conclusão nas disposições das leis 10.637/02 e 10.833/03 que excluem do regime não-cumulativo as empresas que pagam o imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado (art. 8º, II, Lei 10.637/02; art. 10, II, Lei 8.033/03). Como a autora está sujeita a regime do lucro real, pelo argumento a contrario ficaria sujeita ao sistema não-cumulativo do PIS e da COFINS. Trata-se, porém, de um falso argumento, em que o raciocínio a contrario não tem cabível.

É necessário, primeiro, determinar o campo de aplicação dessas normas. Destinam-se elas a regular a situação de empresas que, por sua natureza, poderiam estar no regime não cumulativo, ou seja, as empresas cujo processo de produção de bens ou serviços gera créditos de PIS/COFINS, passíveis de compensação. Este é o universo de aplicação do regime não-cumulativo. Assim, se a empresa pertence naturalmente a esse universo, a norma legal pode excluí-la, desde que haja fundamento razoável. Mas se a ele não pertence, a norma legal excludente não lhe diz respeito. Ou seja, antes de se aplicar a norma excludente, deve-se indagar se a empresa estaria no âmbito da regra incluyente. Já se viu que a própria lei arrola uma série de empresas - quase todas prestadoras de serviços - que não se sujeitam ao regime não-cumulativo, ainda que recolham o imposto de renda com base no lucro real. Esse rol, também já acentuei, não é exaustivo, de modo que outras empresas, que não pertençam ontologicamente ao universo do regime não-cumulativo, nele não entrarão, ainda que recolham o imposto de renda pelo regime do lucro real.

Segundo, é necessário compreender a razão pela qual a lei exclui da tributação não-cumulativa as empresas que recolhem o imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

O regime do IR sobre o lucro presumido, aplicado, em regra, a empresas de modesto porte econômico, tem por fim simplificar a administração tributária, tanto para o sujeito passivo como para o Fisco. A mesma razão levou o legislador a excluí-las do regime não-cumulativo do PIS/COFINS, cuja complexidade traria inconvenientes para o próprio contribuinte. No entanto, o contribuinte não está obrigado a permanecer no regime do lucro presumido; poderá optar pelo regime do lucro real e, com isso, também passar ao sistema do PIS/COFINS não-cumulativo, se lhe for mais conveniente.

O inverso não é verdadeiro: as empresas tributadas pelo Lucro Real não podem optar pelo regime do lucro presumido ou arbitrado. Se estivessem, automaticamente, vinculadas ao sistema não-cumulativo

do PIS/COFINS, não teriam como dele sair, por mais que lhes fosse prejudicial.

Por outro lado, a adoção do raciocínio a contrário levará a situação de extremada quebra da isonomia. Empresas em tudo semelhantes estarão sujeitas ao regime cumulativo ou não cumulativo apenas em função de seu maior ou menor faturamento. Em se tratando de empresas prestadoras de serviços, com parcos créditos a compensar, evidente que essa diferença de tratamento será extremamente discriminatória. Isso, como bem afirmou a autora, leva a distorções da livre-concorrência: as empresas beneficiadas por uma menor carga tributária terão vantagens competitivas sobre suas concorrentes mais duramente tributadas.

Em síntese: a regra do inciso II do art. 8º da Lei 10.637/02, e do inciso II do art.10 da Lei nº 10.833/03, é unidirecional: dela só se tira que as empresas, tributadas pelo imposto de renda pelo lucro presumido ou arbitrado, ficam no regime cumulativo; mas nada se tira quanto às tributadas pelo lucro real, cujo tratamento, quanto ao PIS/COFINS, dependerá de outras regras.

9 - A questão destes autos não é, portanto, de constitucionalidade ou inconstitucionalidade das disposições legais questionadas, e sim de interpretação e integração do sistema normativo aplicável, que apresenta lacuna de regulamentação, colmatável pela via da redução teleológica. E, por essa linha de argumentação concluo por dar parcial provimento à apelação para assegurar à autora o direito de prosseguir vinculada ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços, e de compensar os valores pagos indevidamente. Quanto à compensação, por brevidade, remeto ao voto do ilustre Relator, do qual nessa parte não divirjo.

Quanto aos honorários advocatícios, havendo no julgado preceito condenatório, na linha do entendimento desta Turma devem ser fixados em percentual sobre a condenação, e não sobre o valor da causa. Assim, atento aos parâmetros do art. 20, §4º, do CPC, tendo em conta o bem elaborado trabalho desenvolvido pelos patronos da autora sobre questão jurídica nova e praticamente inédita, arbitro-os 10% (dez por cento) do valor da condenação, como se apurar em liquidação de sentença.

Voto, portanto, dando parcial provimento à apelação.'

Assim, em conformidade com a fundamentação supra transcrita, tenho que procede o pedido da Impetrante, para que volte à tributação de PIS e COFINS pelo regime cumulativo, relativamente às suas receitas provindas da prestação de serviços.

De se notar que, no caso, é inócua a verificação de que a vinculação ao regime de tributação de IRPJ pelo lucro real seja obrigatória ou decorrente de opção. Importa, sim, a natureza da atividade desenvolvida, no caso, prestação de serviços de limpeza (evento nº 1 - OUT3).

Compensação

A compensação, segundo o art. 170 do CTN, constitui modalidade de extinção do crédito tributário, na qual o contribuinte obrigado ao pagamento do tributo é credor da Fazenda Pública. O regime de compensação para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal está previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, alterado pela Lei nº 10.637/2002 e posteriores. Enfatizo que o art. 170-A do CTN também é aplicável à compensação prevista na Lei nº 9.430/96. É necessário o trânsito em julgado da sentença para que o contribuinte possa utilizar os seus créditos.

Correção monetária

Os valores de PIS e de COFINS recolhidos a maior, nos termos da fundamentação, deverão ser corrigidos monetariamente desde a data do pagamento indevido - por aplicação do entendimento assentado pela Súmula nº 162 do STJ - com incidência da taxa SELIC, índice aplicável a partir de 01/01/96, excluindo-se qualquer outro indicador de correção monetária ou juros de mora (art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95). No particular, aponto, ainda, que a partir do advento da Lei nº 9.250/95, legalmente estabelecido que a atualização dos valores compensados segundo a sistemática do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 observará a forma do citado artigo 39, § 4º.

Conclusão

Apelo da Impetrante provido para reconhecer o seu direito de sujeitar-se à tributação de PIS e COFINS pelo regime cumulativo e para reconhecer o direito à compensação dos valores recolhidos a maior, observada a prescrição.

Prequestionamento

Em arremate, consigno que o enfrentamento das questões suscitadas em grau recursal, assim como a análise da legislação aplicável, são suficientes para prequestionar junto às instâncias Superiores os dispositivos que as fundamentam. Assim, deixo de aplicar os dispositivos legais ensejadores de pronunciamento jurisdicional distinto do que até aqui foi declinado. Desse modo, evita-se a necessidade de oposição de embargos de declaração tão-somente para este fim, o que evidenciaria finalidade procrastinatória do recurso, passível de cominação de multa (artigo 538 do CPC).

Dispositivo

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento à apelação da Impetrante.

Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK
Relator

Documento eletrônico assinado por **Desembargador Federal JOEL ILAN PACIORNIK, Relator**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **5511134v4** e, se solicitado, do código CRC **603443DC**.

Informações adicionais da assinatura:

Signatário (a):	Joel Ilan Paciornik
Data e Hora:	13/12/2012 16:04
