



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10070.002227/2001-17
Recurso nº 202-127.221 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria RESTITUIÇÃO/COMP DE PIS
Acórdão nº 02-03.759
Sessão de 11 de fevereiro de 2009
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e SHELL BRASIL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/12/1991 a 30/09/1995

PIS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. RESOLUÇÃO SF Nº 49/1995.

A contagem do prazo decadencial para pleitear a repetição de indébito do PIS recolhido com base nos DL nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, se iniciou com a publicação da Resolução nº 49/95 do Senado.

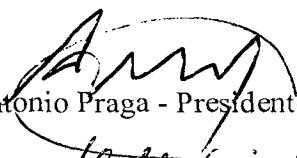
SEMESTRALIDADE DO PIS - SÚMULA 2CC nº 11.

A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar no 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.

Recursos Especiais do Procurador e do Contribuinte Negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda turma da câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional; 2) por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do Contribuinte. Vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez López (Relatora) que deu provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio Carlos Atulim. Fizeram sustentação oral os advogados do Contribuinte Dr. Luis Felipe Carvalho, OAB/RJ nº 36.785 e Dra. Eunyce Porchat Secco Faveret, OAB/RJ nº 81.841.


Antonio Praga - Presidente


Antonio Carlos Atulim - Redator Designado

EDITADO EM: 16/03/2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente substituto convocado), Josefa

A

Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Fabíola Cassiano Keramidas (substituta convocada), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a contribuinte apresentaram recurso especial de divergência contra o Acórdão nº 202-15.953, de 10/11/2004, cuja ementa possui a seguinte redação:

***PIS. PRAZO DECADENCIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AOS DECRETOS-LEIS nºs 2.445/88 e 2.449/88.** O prazo de prescrição/decadência para requerer-se restituição/compensação de valores referentes a indêbitos exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, que, em sede de controle incidental, o STF declarou a inconstitucionalidade da lei tributária, começa a fluir para todos os contribuintes a partir do momento em que a decisão do Excelso Tribunal passou a ter efeitos erga omnes, in casu, da data de publicação da resolução do Senado da República que suspendeu o dispositivo inquinado de inconstitucionalidade e exaure-se, impreterivelmente, após o transcurso do prazo quinquenal.*

REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE À EXIGÊNCIA COM BASE NA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.212/1995 E REEDIÇÕES. O termo inicial de contagem do prazo de decadência para solicitação de restituição/compensação de valores pagos a maior não coincide com o dos pagamentos realizados quando o indêbito exsurge de anulação da norma tributária instituidora ou modificadora do tributo, mas com a publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal que, em sede de ADIn, a declarou inconstitucional. Já para a hipótese de a pretendida repetição fundar-se em suposta inaplicação da legislação instituidora da exação fiscal, que não teve sua vigência e eficácia obstadas judicialmente, o prazo decadencial começa a fluir na data de extinção do crédito tributário pelo pagamento e exaure-se, impreterivelmente, com o decurso do quinquênio legal.

Prejudicial de decadência parcialmente acolhida.

***PIS. COMPENSAÇÃO.** Com a declaração de inconstitucionalidade da parte final do artigo 18 da Lei nº 9.715/98, a contribuição para o PIS, no período compreendido entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, deve ser apurada observando-se que a alíquota era de 0,75% incidente sobre a base de cálculo, assim considerada o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. A partir de 1º de março de 1996, passaram a vigor com eficácia plena as modificações introduzidas na legislação do PIS pela Medida Provisória nº 1.212/95 e suas reedições.*



Recurso parcialmente provido.

A Fazenda Nacional apontou como divergências a semestralidade da contribuição do PIS e o prazo decadencial para formalização do pedido de repetição de indébito referente a pagamento efetuado com base na **MP 1.212/95**. Por meio do despacho nº 202-050 (fls. 932/936), o Presidente da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes deu seguimento parcial ao recurso especial concluindo que ter havido demonstração de divergência quanto à contagem do prazo decadencial.

Dentro do prazo legal a D. Procuradoria apresentou agravo ao despacho que negou parcialmente seguimento ao recurso especial, o qual foi rejeitado, conforme fls. 1.071/1.073.

A contribuinte, em seu recurso especial, suscitou a controvérsia quanto ao prazo decadencial para pedido de restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, o qual entende ser de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos contados da homologação (tese dos 5+5).

Uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial, o recurso especial da contribuinte foi admitido pelo despacho nº 202-553, de fls. 1.047/ 1.049.

Ambas interessadas apresentaram, no prazo legal, as respectivas contrarrazões aos recursos interpostos.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized capital letter 'A' followed by a vertical line and a small hook at the bottom.

Voto Vencido

Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora

Trata-se da análise de dois recursos apresentados. O recurso especial Procuradoria Geral da Fazenda Nacional foi admitido apenas quanto à semestralidade. O apelo da contribuinte, trata apenas do prazo decadencial para restituição do indébito.

Passo à análise dos recursos.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Aduz a recorrente que, uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, pela declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2449/98, pelo Supremo Tribunal Federal, e Resolução do Senado Federal nº 49 (DOU de 10/10/95), no cálculo do PIS das empresas mercantis, a base de cálculo é a do sexto mês anterior, sem a atualização monetária.

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu, com clareza (muito embora admita que o conceito de clareza é relativo, dependendo do intérprete), que a base de cálculo da Contribuição para o PIS é o valor do faturamento do sexto mês anterior, ao assim dispor, no seu artigo 6º, parágrafo único:

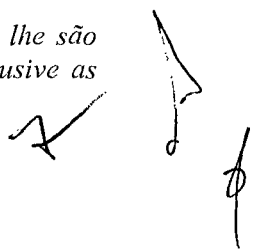
“A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.”

Assim, a empresa, com respaldo no texto acima transcrito, não recolhe a contribuição de seis meses atrás. Recolhe, isto sim, a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. Logo, o fato gerador ocorre no próprio mês em que o encargo deve ser recolhido. Dessa forma, claro está que uma empresa, ao iniciar suas atividades, nada deve ao PIS, durante os seis primeiros meses, ainda que já tenha formado a sua base de cálculo, como também é verdade que, quando da sua extinção, nada deverá recolher sobre o faturamento ocorrido nos últimos seis meses, pois não terá ocorrido o fato gerador. Como bem lembrado pelo respeitável Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal – Ed. Saraiva – 1993 – pág. 487/488) “... os juristas, são unânimes em afirmar que o trabalho do intérprete não está mais em decifrar o que o legislador quis dizer, mas o que realmente está contido na lei. O importante não é o que quis dizer o legislador, mas o que realmente disse.”

A situação acima permaneceu até a edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/95, que conferiu novo tratamento ao PIS. Observa-se que a referida Medida Provisória foi editada e renumerada inúmeras vezes até ser convertida na lei 9.715, de 25/11/98. A redação, que vige atualmente, até o presente estudo, é a seguinte:

“ Art. 2º - A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as



empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês.” (MP nº 1676-36)

O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a novembro de 1995, (ADIN 1417-0) no que se refere a se é devido ou não a respectiva atualização quando da utilização da base de cálculo do sexto mês anterior.

Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, há de se concluir que “faturamento” representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). Não há, neste caso, como dissociar os dois elementos (base de cálculo e fato gerador) quando se analisa o disposto no referido artigo.

No mais, feitas as considerações iniciais, considerando que a semestralidade da base de cálculo, devida até o período de fevereiro de 1996 ser matéria já pacífica na esteira de decisões do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais¹ e da Súmula cuja redação é a seguinte:

SÚMULA 2CC nº 11 - A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.

Deixo de tecer maiores comentários, devendo ser o crédito apurado pela contribuinte, pelo critério do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70.

Dessa forma, impõe-se o indeferimento do recurso da Fazenda Nacional.

Recurso Especial Contribuinte

Conforme relatado, o recurso interposto abrange apenas a discussão da decadência (prazo para solicitar a restituição).

A empresa apresentou pedido de restituição de PIS, cumulado com pedido de compensação em **28/12/2001** e refere-se aos períodos de apuração de **12/91 a 03/96**.

O período de 10/95 a 02/96 submetida às regras da MP nº 1212/95, a decisão recorrida afastou a decadência. Manteve a decadência para o período submetido às regras dos DLs. 2445 e 2449/88 afastados pela Resolução do Senado. Entendeu que a contribuinte deveria ter formulado pedido dentro do prazo dos 5 anos contados da Resolução nº 49, de 10 de outubro de 1995.

A contribuinte pede para que o período considerado decaído (10/95 a 03/96) se lhe aplique a regra dos 10 anos retroativo ao pedido (5 + 5), segundo a interpretação do Judiciário.

¹ Cf. STJ, Primeira Seção, Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, j. 29/05/2001. Quanto à CSRF, dentre outros, cf. acórdãos nºs CSRF/02-01.570, j. em 27/01/2004, unânime; CSRF/02-01.186, j. em 16/09/2002, unânime; e CSRF/01-04.415, j. em 24/02/2003, maioria.

 5

Mesmo tendo durante algum tempo, me curvado ao entendimento adotado pela Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que o prazo decadencial é de 5 anos contados da publicação da Resolução do Senado, sempre ressalvei minha opinião particular de acordo com a linha de interpretação do STJ no sentido de que os pedidos efetuados antes da vigência do disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 deveriam obedecer ao prazo de 10 anos retroativos a contar do pleito ².

Somente para lembrar, o artigo 3º da LC nº 118/2005 suplantou a tese dos 5 + 5 ao estabelecer o prazo prescricional de 5 anos a contar do pagamento indevido ou a maior, seja no caso de homologação tácita ou expressa, e a segunda parte do artigo 4º da precitada lei fez retroagir o artigo 3º nos termos do artigo 106, I do CTN.

Considerando julgamento do Pleno do STJ, no EResp nº 644.736/PE, no qual declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/05, deixo de apenas ressaltar minha opinião para adotar esse entendimento, quando expresso pela contribuinte.

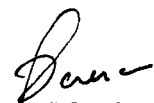
Ressalte-se, ainda, que em novo julgamento (Agravado de Instrumento no EResp nº 644.736/PE – em formalização), a Corte Especial (Min. Teori Albino Zavascki) esclareceu como deve ser aplicada a nova regra prevista no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05, sustentando que a transição da regra de prescrição deve obedecer a entendimento doutrinário já consagrado no Supremo Tribunal Federal (“STF”), segundo o qual será aplicado o novo prazo, tendo como termo inicial a data da vigência da lei que o estabelece.

Portanto, segundo anotado pelo próprio Ministro, relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC nº 118/05 (09.06.05), o prazo para pedido de restituição é de 5 (cinco) anos a contar da data do pagamento indevido ou a maior; e, relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (5 + 5) limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Conclusão:

Por todo o exposto, em relação ao recurso da contribuinte: considerando que (i) os créditos supostamente decaídos se referem aos períodos de apuração de **12/91 a 09/95**, e (ii) o pedido de restituição foi protocolizado em **28/12/2001** - dentro do prazo de 10 anos, dou provimento ao recurso interposto pela contribuinte. Em não sendo vencida quanto o afastamento da decadência, devem os autos retornar à Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes para que seja apreciado, quanto ao mérito, o direito ao crédito solicitado.

Relativamente ao recurso da Fazenda Nacional, nego-lhe provimento uma vez que a exigência do PIS deve ser calculada mediante as regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 07/70, e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.


Maria Teresa Martínez López

² O prazo para ao pedido de restituição/compensação de indébito é de dez anos a contar do fato gerador do tributo. (Precedentes do STJ - Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 435.835-SC).

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, Redator Designado

Conforme se verifica nos autos a controvérsia sobre a decadência refere-se ao indébito gerado em razão da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88.

É cediço que o STJ acolheu a tese do Professor Hugo de Brito Machado, no sentido de que no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário, referida no art. 168, I do CTN, ocorre com a combinação do pagamento antecipado e a homologação do lançamento, referidas no art. 156, VII CTN.

Segundo este entendimento, caso o contribuinte tenha efetuado algum pagamento, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN começa a fluir a partir da data da homologação do lançamento. Se a homologação for expressa, os cinco anos do prazo de decadência, contam-se a partir desta data. Se for tácita, contam-se os cinco anos a partir do esaurimento do quinquênio previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Com o devido respeito ao Professor Hugo de Brito Machado e ao tribunal, com esta tese não posso concordar.

O art. 156, VII do CTN estabelece que:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII- o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. (grifei)

O dispositivo realmente exige a conjugação de dois fatos que são a ocorrência de um pagamento antecipado, ainda que parcial, e a homologação do lançamento, que pode ser tácita ou expressa.

Entretanto, esta interpretação não levou em conta que o art. 150, § 1º consigna que (...) *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.* (grifei)

Por sua vez, o art. 127 do Novo Código Civil deixou claro que quando a condição é resolutiva o ato jurídico tem eficácia desde o momento de sua constituição, ao estabelecer que (...) *Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.* (...) (grifei).

Por outro lado, o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN permite concluir que mesmo no caso do pagamento antecipado ser parcial, o valor pago será descontado do que for apurado posteriormente pelo fisco.



Em outras palavras, isto significa que o pagamento antecipado, ainda que em montante menor do que o devido, gera efeitos jurídicos a partir do momento em que é efetuado, uma vez que o sujeito passivo passa a ser titular de direitos mesmo antes da homologação tácita ou expressa.

Com efeito, uma vez efetuado o pagamento antecipado, o contribuinte não precisa aguardar que sobrevenha a homologação tácita ou expressa para requerer certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205 do CTN, pois este direito surge no momento do pagamento que ***extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação***. Reforça este argumento o fato de a homologação não ter sido incluída no art. 206 do CTN entre as hipóteses em que a certidão positiva tem efeitos de negativa.

Além disso, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN o valor antecipado parcialmente não gera efeito sobre a ***obrigação tributária***, mas gera efeito em relação ao crédito tributário, uma vez que deverá ser descontado do que porventura for apurado em momento posterior pelo fisco. Isto demonstra que pelo menos uma parte do crédito tributário foi extinto na data em que ocorreu a antecipação do pagamento.

Ora, se o pagamento antecipado efetuado a menor gera efeitos até em relação à obtenção de certidão negativa, como se pode dizer que não ocorreu a extinção, ainda que parcial, do crédito tributário?

Portanto, não tenho a menor dúvida de que a homologação do lançamento, seja ela tácita ou expressa, tem efeitos *ex tunc*, retroagindo à data em que foi feito o pagamento antecipado.

A tese do Professor Hugo de Brito Machado seria válida se o art. 150 § 1º do CTN extinguisse o crédito sob ***condição suspensiva*** da ulterior homologação do lançamento, mas como o legislador estabeleceu que a condição é resolutória, a extinção definitiva do crédito tributário ocorre no momento da antecipação do pagamento e somente em relação ao montante antecipado. Os efeitos da homologação ou da não-homologação para o fim de exigir-se eventuais diferenças, retroagem à data do pagamento.

A tese majoritária desta Turma da CSRF quanto ao prazo de decadência para pedir restituição do PIS com base na inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88, consolidou-se no sentido de contar o prazo a partir da publicação da Resolução nº 49 do Senado.

A referida tese majoritária está retratada com maestria no voto condutor do Acórdão nº 202-16.729, cujos fundamentos adoto nos termos e para os fins do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

No referido voto o relator destaca que a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes faz importante distinção quando o pedido decorre de situação jurídica conflituosa, que tenha culminado em declaração de inconstitucionalidade de lei. Nesses casos, tem-se entendido que o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial é a data da declaração de inconstitucionalidade, pois é somente a partir dela que o pagamento, antes legalmente válido, torna-se indevido.

Em outra oportunidade esta Turma sintetizou bem essa questão no Acórdão nº CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001, cuja ementa tem o seguinte teor:

“Decadência. Pedido de Restituição. Termo Inicial.



Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:

a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;

b) da Resolução do senado que confere efeito 'erga omnes' à decisão proferida 'inter partes' em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;

c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária."

Outras fontes que concorrem para a sedimentação da citada tese são os precedentes judiciais, tal como o entendimento contido no RE nº 141.331-0, Rel. Min. Francisco Rezek, de que a contagem do prazo decadencial para pleitear a repetição da indevida incidência apenas se inicia a partir da data em que a norma foi declarada inconstitucional, vez que o sujeito passivo não poderia perder direito que não podia exercer.

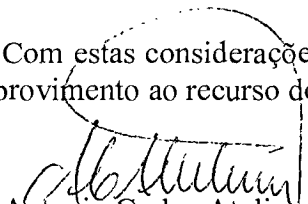
Se o indébito se exterioriza a partir da declaração de inconstitucionalidade das normas instituidoras do tributo, surge para o contribuinte o direito à sua repetição, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido.

Considerando que a incidência da contribuição para o PIS, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e nº 2.449/88, só veio a ser afastada em 10/10/1995, com a publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, deve ser este o dia do início da contagem do prazo decadencial para os pedidos de restituição dos valores pagos a maior com base nesses dispositivos legais declarados inconstitucionais.

Perfazendo o lapso temporal de 5 (cinco) anos, contados de 11/10/1995, tem-se que seu término deu-se em 10/10/2000.

In casu, o contribuinte decaiu do direito de pedir restituição, pois o pleito foi apresentado em 21 de dezembro de 2001, após o esgotamento do lapso temporal em que poderia ter sido formulado.

Com estas considerações, divirjo da ilustre Relatora originária, para votar no sentido de negar provimento ao recurso do contribuinte.


Antonio Carlos Atulim

