



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicada no Diário Oficial da União  
de 25 / 07 / 2003  
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10640.000095/99-20

Recurso nº : 117.603

Acórdão nº : 202-14.364

Recorrente : DISTRIBUIDORA BRAGA LTDA.

Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

**NORMAS PROCESSUAIS - RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – DECADÊNCIA** – O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia *erga omnes*, pela edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.

**Preliminar acolhida para afastar a decadência.**

**PIS - RECEPÇÃO** – O sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 e legislação superveniente, afora os malsinados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, foi recepcionado pela CF/88 e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos dessa legislação.

**SEMESTRALIDADE** – Os indébitos oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, tendo em vista a jurisprudência consolidada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, bem como, no âmbito administrativo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deverão ser calculados considerando que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95, é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária e à alíquota de 0,75%.

**CORREÇÃO MONETÁRIA** - A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95.

**Recurso provido em parte.**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes


2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**DISTRIBUIDORA BRAGA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em acolher a preliminar para afastar a decadência; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Antônio Carlos Bueno Ribeiro  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/cf/ja



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

Recorrente : **DISTRIBUIDORA BRAGA LTDA.**

## RELATÓRIO

Em pleito encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Juiz de Fora – MG, protocolado em 15.01.99, a ora Recorrente pede a compensação de alegados indébitos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, no período compreendido entre março/92 e junho/96, conforme demonstrado na Planilha de fls. 15/16 e documentos que apresenta.

O Chefe da SASIT daquela repartição, mediante a Decisão de fls. 50/52, indeferiu o pleito, tendo em vista, em síntese, que:

- não há como autorizar compensação sem a informação dos débitos a serem compensados;
- os créditos pleiteados, correspondentes a períodos anteriores a 15.01.94, cinco anos contados a partir da protocolização do pedido, foram alcançados pela decadência; e
- a compensação pretendida não pode ser aceita, posto que seus créditos foram apurados desconsiderando-se as alterações nos prazos de recolhimento da Contribuição ao PIS posteriores aos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Intimada dessa decisão, a Contribuinte ingressou, tempestivamente, com a Petição de fls. 55/62, manifestando sua inconformidade com o indeferimento de seu pleito, alegando, em síntese, que:

- não teria ocorrido a prescrição do direito à compensação ou restituição de indébitos recolhidos há mais de cinco anos da data em que o pedido foi protocolizado, haja vista ser esse prazo de dez anos, consoante jurisprudência judicial no sentido de que, no pagamento de tributos sujeitos à homologação, esse prazo é de *“cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, contados da data em que ocorreu a homologação tácita”*, fazendo referência a decisórios judiciais e manifestações doutrinárias nesse sentido, mediante transcrição; e
- a LC nº 7/70 foi recepcionada pelo art. 239 da CF/88 na sua redação original, devendo, portanto, ser aplicada a alíquota de 0,5%. A repristinação, fenômeno ocorrido no caso, só se dá de forma expressa, devendo a norma que devolve a aplicabilidade à norma revogada estabelecer qual o diploma legal que volta a ter validade no mundo jurídico



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

A autoridade singular manteve o indeferimento do pedido de compensação em tela, mediante a Decisão de fls. 65/69, assim ementada:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/02/1992 a 30/10/1995*

*Ementa: PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. Incabível a compensação de recolhimentos da Contribuição para o PIS, com base nos Decretos-leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, quando não excederem a valores devidos com fulcro na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores.*

*Normas Gerais de Direito Tributário*

*RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. O direito de pleitear a compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.*

*Processo Administrativo Fiscal*

*INCONSTITUCIONALIDADE. A apreciação da constitucionalidade ou não de lei é de competência exclusiva do Poder Judiciário, devendo a autoridade administrativa, apenas, em consonância com o sistema jurídico vigente, utilizar-se da extensão dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade.*

*SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".*

Inconformada, a contribuinte apresenta, tempestivamente, o Recurso de fls. 72/76, no qual, em suma, reedita os argumentos da impugnação.

É o relatório. 



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Conforme relatado, o pleito de compensação em tela diz respeito a créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, e cuja conseqüente retirada do ordenamento jurídico ocorreu através da Resolução do Senado Federal n.º 49, publicada em 10/10/95.

Em primeiro lugar, cabe o exame da prejudicial, argüida pelo Fisco, de extinção do direito de pleitear a restituição em tela, para os recolhimentos efetuados no período anterior a 15.01.94, ao fundamento de que, por ocasião do protocolo do pedido (15.01.99), já teria decorrido o prazo para a contribuinte pleitear a repetição de indébito de 05 anos, contado da extinção do crédito tributário, inclusive quando se tratasse de pagamento efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, consoante o Parecer PGFN/CAT/nº 1.538/99 e o Ato Declaratório SRF nº 96/99.

Enfim, o presente caso, em face do direito de pleitear a restituição, enquadra-se dentre aqueles em que o indébito resta exteriorizado por situação jurídica conflituosa, segundo a terminologia adotada no Acórdão nº 108-05.791, da lavra do ilustre Conselheiro José Antonio Minatel, cujas razões de decidir, neste particular, aqui adoto e abaixo reproduzo:

*“Voltando, agora, para o tema acerca do prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação de valores indevidamente pagos, à falta de disciplina em normas tributárias federais de escalão inferior, tenho como norte o comando inserto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê expressamente:*

*‘Art. 168 – O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:  
I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário.  
II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tomar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.’*

*Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, com caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:* //



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

*'Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo 4º do art. 162, nos seguintes casos:*

- I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*
- II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*
- III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.'*

*O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário, uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que qualquer valor pago além do efetivamente devido será sempre indevido, na linha do princípio consagrado em direito que determina que 'todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir', conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.*

*Longe de tipificar numerus clausus, resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo que os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em situação fática não litigiosa, tanto que aferidos unilateralmente pela iniciativa do sujeito passivo, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir situação jurídica conflituosa, daí referir-se a 'reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória'.*

*Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja ele de fato ou de direito, em que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da 'data da extinção do crédito tributário', para usar a linguagem do art. 168, I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em situação fática não litigiosa, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação pelo sujeito passivo. //*



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

*O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto da solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir 'da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa, ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória' (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência da exação tributária anteriormente exigida.*

*Esse parece ser, a meu juízo, o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar (CTN). Nessa mesma linha também já se pronunciou a Suprema Corte, no julgamento do RE .º 141.331-0 em que foi relator o Ministro Francisco Resek, em julgado assim ementado:*

*'Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do depósito compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.136), surge para o contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido' (Apud OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO – In 'Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário' – pág. 290 – Editora Dialética – 1.999)''.*

Nesse diapasão, a extinção do direito de pleitear a restituição, *in casu*, dar-se-ia em 10/10/2000 (cinco anos contados da edição da Resolução do Senado Federal nº 49, de 10/10/95) e, como o pedido foi protocolizado em 15.01.99, é de se afastar a prejudicial de decadência invocada pela decisão recorrida.

A propósito da tese, envolvendo o fenômeno da reprivatização, agitada pela recorrente no sentido de que a CF/88 só teria recepcionado a Lei Complementar nº 7/70, de sorte a afastar o acréscimo de alíquota introduzido pela Lei Complementar nº 17/73, não vejo como prevalecer.

Com efeito, a ineficácia *ex tunc* da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação. A consequência jurídica é, ao revés, a inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz, amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente. Assim tem sido o posicionamento do Pretório Excelso, como por exemplo no RE n.º 148.754-2/RJ, em que se



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

entendeu procedente a cobrança da parcela do PIS proporcional ao Imposto de Renda (PIS/Dedução e PIS/Repique), prevista na Lei Complementar nº 7/70, mesmo tendo sido esta imposição revogada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88.

Declarada, portanto, inconstitucional uma norma, não tendo havido sua revogação, deve-se aplicar integralmente a lei anterior, sem falar em repristinação, em princípio afastada em nosso ordenamento (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil). Daí decorre que o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 e legislação superveniente, afora os malsinados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos dessa legislação.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário nº 181 165-7, em 04/04/96, *verbis*:

*"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.*

*(...)"*

De se observar, também, que o fato de o art. 239 da CF/88<sup>1</sup> ter mencionado apenas a Lei Complementar nº 7/70 foi no contexto de indicação da origem do Programa de Integração Social – PIS, como denota o vocábulo “criado” ali utilizado, não implicando, com isso, em absoluto, que a legislação superveniente não teria sido recepcionada. Seria necessário para tal a demonstração da incompatibilidade dessa legislação com disposições da nova ordem constitucional, segundo a consagrada doutrina exposta por Hans Kelsen, denominada de “teoria de recepção Kelseniana”<sup>2</sup>, o que não restou provado.

Por outro lado, é assente neste Colegiado que o exame de recepção não se confunde com o de constitucionalidade de lei, conforme a doutrina e jurisprudência sobre o assunto, a exemplo da seguinte manifestação do Ministro Carlos Mário Velloso, do Supremo Tribunal Federal:

*"A superveniência de norma constitucional revoga legislação ordinária com ela incompatível, ou a questão seria de ser resolvida no controle de constitucionalidade?"*

*A doutrina e a jurisprudência brasileira concebem a questão no âmbito do Direito Intertemporal: a legislação anterior à Constituição e com*

<sup>1</sup> "Art. 239 - A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (...)." (g/n)

<sup>2</sup> Arruda, Luiz Henrique Barros de. *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, RT, 1994, pp. 85 e 86.



Processo nº : 10640.000095/99-20  
Recurso nº : 117.603  
Acórdão nº : 202-14.364

*esta incompatível considera-se revogada. Assim a lição de Pontes de Miranda, segundo a qual 'a noção de Constitucionalidade é, juridicamente, a partir do momento em que começa a ter vigor a Constituição; todo o material legislativo que existe, considera-se revogado, no que contraria os preceitos constitucionais'.*

Acerca do critério da semestralidade previsto no art. 3º, "b", da Lei Complementar nº 7/70, este Colegiado houve por bem submeter-se à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, aplicando-se a alíquota de 0,75%, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória n.º 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês. Observe-se que a Instrução Normativa SRF n.º 06, de 19 de janeiro de 2000, em seu artigo 1º, determina que a constituição do crédito tributário baseado nas alterações da MP n.º 1.212/95 apenas se dê a partir de 1º de março de 1996.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

*"PIS – LC 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, 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). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior." (sic)*

A correção monetária dos indébitos, até 31.12.1995, deverá se ater aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97, que correspondem àqueles previstos nas normas legais da espécie, bem como aos admitidos pela Administração, com base nos pressupostos do Parecer AGU n.º 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de indébitos.

A partir de 01.01.96, sobre os indébitos passa a incidir exclusivamente juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da compensação ou restituição, e de 1%, relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada, por força do art. 39, § 4º, da Lei n.º 9.250/95.

Em resumo, é de se admitir o direito da Recorrente aos indébitos do PIS, originários do confronto dos recolhimentos efetuados com base nos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88 com o devido nos termos da Lei Complementar nº 7/70 e legislação superveniente.



**Processo nº : 10640.000095/99-20**  
**Recurso nº : 117.603**  
**Acórdão nº : 202-14.364**

considerando como base de cálculo, até o mês de fevereiro de 1.996, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, aplicando-se a alíquota de 0,75%, indébitos esses corrigidos segundo os índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27.06.97, até 31.12.1995, sendo que a partir dessa data passa a incidir exclusivamente juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da compensação ou restituição, e de 1%, relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Os indébitos assim calculados, depois de aferida a certeza e liquidez dos mesmos pela administração tributária, poderão ser compensados com parcelas de outros tributos e contribuições administrados pela SRF, observados os critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10.03.97, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF no 073, de 15.09.97.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de novembro de 2002

  
ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO