



Processo : 10660.001239/00-97

Recurso : 117.568

Acórdão : 203-08.234

Recorrente : CAFÉ BOM DIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Juiz de Fora - MG

COFINS – Há de ser reconhecida a compensação de débitos da COFINS com créditos advindos do recolhimento indevido do PIS, calculados com fundamento na semestralidade.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – Em se tratando de compensação, necessário se faz a formalização de lançamento de ofício para possibilitar a cobrança de diferenças apuradas, em declarações prestadas pelo sujeito passivo, indevidas ou não comprovadas.

PIS - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS DO PIS - DECADÊNCIA - INOCORRÊNCIA - O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o consequente pedido de compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta.

BASE DE CÁLCULO - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 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 nº 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

ALÍQUOTA - Correta a utilização da Lei Complementar nº 17/73 que estabeleceu um adicional de 0,25% para os exercícios posteriores a 1976.
Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **CAFÉ BOM DIA LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Terese Martinez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo, Antônio Augusto Borges Torres, Lina Maria Vieira, Mauro Wasilewski, Maria Cristina Roza da Costa e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

cl/ovrs



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

Recorrente: CAFÉ BOM DIA LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração, em 26/05/2000, relativo à COFINS, referente aos períodos compreendidos entre 30/11/1997 e 31/12/1998, decorrente de glosa da compensação de valores pagos a título de PIS, nos períodos de julho de 1988 a setembro de 1995.

Consta dos autos que a contribuinte ajuizou ação ordinária, pleiteando o reconhecimento do direito à compensação dos valores recolhidos a títulos de PIS, nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, face à inconstitucionalidade desses diplomas legais.

Que, em decisão interlocutória o MM. Juiz Federal deferiu o pedido de antecipação de tutela, autorizando a compensação, mas sujeitando-a à homologação futura pela SRF. Ao ser proferida a sentença do mérito em primeira instância o pleito da impetrante foi julgado improcedente e a tutela concedida, revogada. Que a autoridade judicial entendeu que a empresa tem que comprovar a existência de receita operacional bruta maior que o faturamento para sobejar a vantagem trazida pela redução da alíquota e que a autora pretende aplicar no cálculo do valor a compensar o prazo de recolhimento de seis meses, previsto pela Lei Complementar nº 7/1970, que foi revogado pela Lei nº 7.681/1988.

Inconformada, a contribuinte apresenta impugnação ao lançamento, onde apresenta os seguintes argumentos:

- a empresa tendo apurado crédito decorrente de recolhimentos indevidos relativos ao PIS, objeto de compensação com débitos do próprio PIS e da COFINS, foi autuada, através dos autos de infração protocolados sob os nºs 10660.001239/00-97 (COFINS) e 10660.001238/00-24 (PIS);

- que, a fiscalização alega não existir crédito a favor da contribuinte, por não considerar a semestralidade. Em seu favor, a contribuinte aduz o seguinte:

1) Considerações sobre a alíquota do PIS:

- aduz que a Contribuição para o PIS foi criada pela Lei Complementar nº 7/1970, tomando-se por base de cálculo o faturamento da empresa e por alíquota 0,5%, isso para os exercícios de 1974 e seguintes; a Lei Complementar nº 17/1973 estabeleceu um adicional calculado com base no faturamento e alíquota de 0,25%, isso para os exercícios de 1976 e seguintes; posteriormente a Lei Complementar nº 7/1970 foi expressamente citada pelo art. 239 da Constituição Federal de 1988; em seguida advieram os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/1988 que introduziram substanciais alterações na cobrança do PIS: esses DDLL foram declarados inconstitucionais e tiveram sua aplicação suspensa por Resolução do Senado Federal, ficando assegurada a cobrança do PIS nos exatos termos da Lei Complementar nº 7/1970; como a Lei Complementar nº 17/1973 não modificou o texto da Lei Complementar nº 7/1970, não lhe dando nova redação, tão somente criou um adicional, fica claro pela citação feita no referido art. 239



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

que esse adicional não foi recepcionado pela nova ordem constitucional; transcreve trechos de ementas de Acórdãos do TRF 1ª Região nesse sentido;

2) Considerações sobre a base de cálculo do PIS:

- aduz que a base de cálculo do PIS estabelecida pela LC n.º 07/1970, art. 6º, § único, é o valor do faturamento do sexto mês anterior ao mês de competência: o fato gerador da contribuição consiste no realizar operações mercantis.

3) Considerações sobre o Crédito Relativo ao PIS (aduz que):

- a contribuição devida, mediante a aplicação da alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre o faturamento no sexto mês anterior, nos termos da Lei Complementar nº 7/1970, comparada com a contribuição paga com aplicação da alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos percentuais) sobre a receita operacional do mês de competência, na forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, resultará em crédito a favor da interessada, nunca ocorrendo a insuficiência de recolhimento apontada no Auto de Infração em foco;

- propor a cobrança do PIS com aplicação de uma alíquota de 0,75% (setenta e cinco centésimos percentuais) é um absurdo que mostra um total desconhecimento da jurisprudência dominante, inclusive administrativa, o que só pode ser atribuído a um desejo insano de retaliação contra as empresas que buscam o reconhecimento da legitimidade e liquidez de seus créditos; e

- a penalização do destinatário do texto posteriormente declarado inconstitucional, sempre que esse destinatário se houver conduzido em consonância com o texto legal antes de conhecer sua inconstitucionalidade, pode estimular a desobediência a normas tidas por inconstitucionais, antes mesmo da decisão do Judiciário; os efeitos *ex tunc* da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/1988 e 2.449/1988 não autorizam ao Fisco a lançar eventuais diferenças decorrentes da aplicação da Lei Complementar nº 7/1970, no período de 07/1988 a 09/1995, relativamente àqueles contribuintes que seguiram à risca as determinações da norma depois declarada inconstitucional, não obstante tal inconstitucionalidade deva ser levada em conta em eventual recálculo do PIS nos pleitos de restituição ou compensação.

4) Da Decadência (aduz que):

- as diferenças lançadas pelo Fisco alcançaram os meses de 05/1990 a 09/1995 e tendo ocorrido a exigência em 05/2000, foi utilizado o prazo decadencial de 10 (dez) anos;

- a DRF em Varginha - MG vem reiteradamente indeferindo todos os pedidos de restituição ou compensação de recolhimentos indevidos, inclusive relativos ao PIS, alegando a extinção do direito após cinco anos do pagamento indevido, com base no AD SRF n.º 96/1999;

- a relação Fisco/contribuinte é a de sempre penalizar, sem qualquer compromisso com a lógica, coerência ou legalidade, que devem nortear os atos da administração pública; a mesma contribuição, no caso do PIS, poderá ter prazo decadencial de dez ou cinco anos, a cada situação escolhendo-se aquele mais prejudicial aos interesses do contribuinte; e

- o prazo decadencial ou prescricional será sempre de cinco anos, modifica-se apenas o termo inicial; para os tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação prevalece a regra do § 4º do art. 150 do CTN, com termo inicial na data da ocorrência do fato gerador e prazo de cinco anos para homologação tácita e extinção do crédito tributário; no caso



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

em tela, na data da lavratura do AI já estava decaído o direito de a Fazenda Pública lançar supostas diferenças para os meses de 05/1990 a 05/1995; para restituição de pagamento indevido o prazo é também de cinco anos, conforme inserto no art. 168 do CTN, sendo que o início de sua contagem está calcada nas diferentes hipóteses previstas nos incisos do art. 165 do CTN.

A autoridade singular, por meio da Decisão DRJ/JFA n.º 1683/2000, manifestou-se pela procedência do lançamento, em parte. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/11/1997 a 31/12/1997. 31/01/1998 a 31/12/1998.

Ementa: COMPENSAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE RECOLHIMENTO. A compensação quando efetuada indevidamente dando causa à falta de recolhimento, total ou parcial, de tributo ou contribuição, enseja, quando apurada pela autoridade fiscal, lançamento de ofício.

Normas Gerais de Direito Tributário

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. No caso de Ação Ordinária com sentença pendente de apreciação pela esfera judicial superior, somente ocorre a suspensão do crédito tributário exigido quando houver comprovação do efetivo depósito do seu montante integral.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE."

Inconformada, a recorrente apresenta recurso, onde, além de reiterar os argumentos iniciais, em síntese, relativos a decadência do direito à compensação, semestralidade, alíquota aplicável (0,5%), e do direito à compensação, aduz que formalizou a compensação através do Processo Administrativo nº 10660.000912/98-21, ao mesmo tempo em que informava a efetivação da compensação através das DCTFs apresentadas. Em seqüência solicita a aplicação das IN nºs 14, 15, e 16, todas de 2000, nas quais "os débitos decorrentes de compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência de decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento."

Consta dos autos, termo de arrolamento de bens previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, regulamentado pelo Decreto nº 3.717/01 e a IN SRF nº 26, de 06/03/2001.

Em 26/06/2001, o processo foi distribuído para esta Câmara ao Sr. Relator Renato Scalco Isquierdo. Em Sessão de 16 de agosto de 2001, resolvem os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho, converter o julgamento do recurso em diligência, para que a autoridade preparadora informe: os valores declarados pela interessada no período abrangido pelo auto de infração, em DCTFs, discriminados mensalmente; e a comparação desses valores declarados com os valores lançados, bem como os valores da contribuição calculada de forma semestral (alíquota de 0,75% e base de cálculo semestral até a Medida Provisória nº 1.212/95), também de forma mensal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

Em 22/05/02, o processo me foi redistribuído sob a fundamentação de tratar-se de conexão de matéria com o Processo de nº 10660.001238/00-24 (PIS) anteriormente distribuído, de interesse da mesma empresa.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'J. S. P.' or a similar initials.



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Este apelo já constou de pauta da Sessão de 16 de agosto de 2001, quando o Colegiado decidiu converter o julgamento do recurso em diligência junto à repartição de origem, via DRJ jurisdicionante. Do retorno da Diligência, a informação de que os valores da COFINS foram lançados nas DCTFs já compensados (fl. 313).

O cerne da questão diz respeito as matérias discutidas e julgadas no Processo Administrativo de nº 10660.001238/00-24, quais sejam; prazo decadencial para restituir valores pagos indevidamente; da semestralidade do PIS e alíquota aplicável, bem como, do direito propriamente à compensação. Por último, da aplicação das IN nºs 14, 15, e 16, todas de 2000, nas quais “os débitos decorrentes de compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência de decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento.”

Ainda que a solução deste apelo seja decorrente, em parte, do julgado do Processo de nº 10660.001238/00-24, por serem os processos autônomos e independentes, trago ao seu respectivo exame as matérias, que dizem respeito também a este feito fiscal.

DA DECADÊNCIA – restituição/compensação

Em primeiro lugar, muito embora admita existirem divergências doutrinárias, reconhecida até mesmo nos Tribunais¹, ora denominando o direito de pleitear a restituição/compensação como o de “decadência”, ora como o de “prescrição”, adoto, como princípio, na corrente de Paulo de Barros Carvalho, a figura da “prescrição”.

Nos casos de **declaração de inconstitucionalidade** operados pelo Supremo Tribunal Federal a contagem de prazo para a recuperação de importâncias despendidas indevidamente sujeita-se à “**regra especial**”, pois a jurisprudência tem-se orientado no sentido de reconhecer que o lapso prescricional de cinco anos somente **começa a fluir após a publicação da decisão do STF que declarar tal inconstitucionalidade**, nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante e *erga omnes*), e apenas após a Resolução do Senado Federal que suspender a vigência do dispositivo legal cuja desvalia constitucional foi reconhecida pelo STF, nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito *inter partes*).

Nesse sentido, a Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes, já se pronunciou, em processo em que fui relatora, Acórdão nº 202-10.883, na qual assim me manifestei:

¹ Consta do Agravo de Instrumento nº 238.714 – SC (1999/0033537-6) – publicado no DJ –1 de 13/09/2000 que: defendem como sendo prescrição – Manuel Álvares. Código Tributário Nacional Comentado – SP – RT, 1999, pág. 631; P.R.Tavares Paes, em “Comentários ao Código Tributário Nacional” SP- 5^a ed., 1996, pág. 377; Ruy Barbosa Nogueira, em “Curso de Direito Tributário” – SP – Saraiva, 9^a ed. 1989, pag. 336. Em socorro à tese de tratar-se de decadência, os seguintes doutrinadores; Paulo de Barros Carvalho, em curso de direito Tributário – 2^a ed. – SP – Saraiva, 1986 - pág. 279; Aliomar Baleeiro – 11^a ed. RJ, 1999, pág. 894; Celso Ribeiro Bastos, em Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário – SP – Saraiva, 1991, pág. 219.



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

"De outro lado, também nos casos de declaração de inconstitucionalidade operados pelo Supremo Tribunal Federal a contagem de prazo para a recuperação de importâncias despendidas indevidamente sujeita-se a 'regra especial', pois a jurisprudência tem-se orientado no sentido de reconhecer que o lapso prescricional de cinco anos somente começa a fluir após a publicação da decisão do STF que declarar tal inconstitucionalidade, nos casos de controle concentrado de constitucionalidade (efeito vinculante e erga omnes), e apenas após a Resolução do Senado Federal que suspender a vigência do dispositivo legal, cuja desvalia constitucional foi reconhecida pelo STF, nos casos de controle difuso de constitucionalidade (efeito inter partes)."

Também foi o entendimento exarado pelo ilustre relator, José Antônio Minatel, então Conselheiro da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em voto proferido no Acórdão nº 108-05.791, *in verbis*:

"O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de 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 exercita-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 de exação tributária anteriormente exigida."

Conforme mencionado, a matéria já está pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça, que vem decidindo que em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o prazo de 05 anos, para repetição do indébito ou compensação, se inicia a partir da declaração de inconstitucionalidade, como se pode ver dos julgados abaixo:

Embargos de Divergência em RE nº 43.995-5 - RS, relator o Ministro César Asfor Rocha:

"Ementa - TRIBUTÁRIO. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DECRETO LEI Nº 2.288/86.RESTITUIÇÃO.DECADÊNCIA.PREScriÇÃO. INOCORRÊNCIA. Consoante o entendimento fixado pela egrégia Primeira Seção, sendo o empréstimo compulsório sobre a aquisição de combustíveis sujeito a lançamento por homologação, à falta deste, o prazo decadencial só começará



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos contados estes da homologação tácita do lançamento. Por sua vez, o prazo prescricional tem como termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da Lei em que se fundamentou o gravame Embargos de divergência rejeitados"

Do voto do Relator, extraí-se os seguintes excertos decisão anteriormente proferida pelo Ministro Humberto Gomes de Barros:

"Ademais, é razoável e jurídico que se conte o prazo para a propositura da ação de restituição, em tal caso, a partir da decisão plenária do Supremo, que declarou a inconstitucionalidade da exação. A propósito, argumentou, com pertinência, o ilustre magistrado e conceituado tributarista, Dr. Hugo de Brito Machado, em voto que proferiu na Apelação Civil nº 44.403-PE, na Primeira Turma do TFR-5ª Região, na assentada de 14-4-94:

'O direito de pleitear a restituição, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional, somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta. Ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, na via indireta. RICARDO LOBO TORRES, ensina:

'Na declaração de inconstitucionalidade da lei a decadência ocorre depois de cinco anos da data de trânsito em julgado da decisão do STF proferida em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a lei com base em decisão proferida incidenter tantum pelo STF.' (Restituição de Tributos, Forense, Rio de Janeiro, 1983, p. 169).

Tinha, é certo, o contribuinte, ação para pedir, perante o Judiciário, a restituição, tendo como fundamento a inconstitucionalidade do Decreto-lei nº 2.288/86, mas no que concerne a esta não existe prescrição. A interpretação conjunta dos artigos 168 e 169, do Código Tributário Nacional, demonstra que tais dispositivos não se referem a esse tipo de ação. O art. 168 diz respeito ao pedido de restituição formulado perante a autoridade administrativa. E o art. 169 diz respeito à ação para anular a decisão administrativa denegatória do pedido de restituição. Inexiste, portanto, dispositivo legal estabelecendo a prescrição para a ação do contribuinte, para haver tributo cobrado com base em lei que considere inconstitucional.

No caso de que se cuida, portanto, não se extinguiu o direito à repetição do indébito. Poder-se-á argumentar que as ações em geral, contra a Fazenda Pública, prescrevem em cinco anos, por força do disposto no Decreto-lei nº 4.597 de 19.08.1942.



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

Ocorre que a presunção de constitucionalidade das leis não permite que se afirme a existência do direito à restituição do indébito, antes de declarada a inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo.

É certo que o contribuinte pode promover a ação de restituição, pedindo seja incidentalmente declarada a inconstitucionalidade. Tal ação, todavia, é diversa daquela que tem o contribuinte, diante da declaração, pelo STF, da inconstitucionalidade da lei em que se fundou a cobrança do tributo. Na primeira, o contribuinte enfrenta, como questão prejudicial, a questão da inconstitucionalidade. Na segunda, essa questão encontra-se previamente resolvida.

Não é razoável considerar-se que ocorreu inércia do contribuinte que não quis enfrentar a questão da constitucionalidade. Ele aceitou a lei, fundado na presunção de constitucionalidade desta.

Uma vez declarada a inconstitucionalidade, surge, então, para o contribuinte, o direito à repetição, afastada que fica aquela presunção."

A tese de que, declarada a inconstitucionalidade da restituição da exação, segue-se o direito do contribuinte à repetição do indébito independente do exercício em que se deu o pagamento, podendo, pois, ser exercitado no prazo de cinco anos, a contar da decisão plenária declaratória da inconstitucionalidade, ao que saiba, não foi ainda expressamente apreciada pela Corte Maior. Todavia, creio que se ajusta ao julgado no RE 136.883-RJ, Relator o eminentíssimo Ministro Sepúlveda Pertence, assim emensado (RTJ 137/936).

"Empréstimo compulsório (Decreto-lei nº 2.288-86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal Federal (RE 121.336, Plenário, 11-10-90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido."

A propósito, aduziu conclusivamente no seu douto voto (RTJ 137/938):

"Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque feita a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (Código Tributário Nacional, art. 165), independente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido."

Os Ministros do STJ, em despachos monocráticos, dados com fulcro nos artigos 120, § único, c.c. 557 do Código de Processo Civil, na redação da Lei nº 9.756/98, que



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

pressupõe a existência de jurisprudência pacífica a propósito do tema, vem negando seguimento a recursos da União, como se pode ver no julgado abaixo:

"Recurso Especial nº 233.090 - Rio Grande do Sul

Relator: Ministro Garcia Vieira

...

Cuida-se de recurso especial interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS contra acórdão proferido pelo Colendo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que reconheceu o direito do autor à compensação dos valores indevidamente recolhidos sobre a remuneração paga aos autônomos, administradores e avulsos com tributos de mesma espécie incidentes sobre a folha de salários.

...

A jurisprudência desta Corte de Justiça uniformizou-se no sentido de que o prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito correspondente à contribuição previdenciária incidente sobre o pagamento de pró-labore só começa a fluir da data das decisões do Supremo Tribunal Federal na ADIn nº 1.102-2-DF e no Recurso Extraordinário nº 166.722-9-RS, que declararam a constitucionalidade das expressões “autônomos, administradores e avulsos”. Precedentes jurisprudenciais: Resps. nºs 202.176-PR e 205.232-SP.

...

Pelo exposto, com fulcro no art. 557, caput, do Código de Processo Civil, com nova redação dada pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, nego seguimento ao recurso.” (in Revista Dialética de Direito Tributário nº 53, pg. 189)

Assim, como conclusão, tendo em vista que a Resolução nº 49 do Senado Federal é de outubro de 1995, e que a compensação efetuada pela contribuinte se deu dentro do período dos 05 anos, da data da mencionada resolução, VOTO também pela procedência da matéria submetida a apreciação deste Colegiado.

Da semestralidade do PIS

Uma vez restaurada a sistemática da Lei Complementar nº 7/70, pela declaração de constitucionalidade 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.



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

A questão já foi por diversas vezes analisada pela CSRF, de forma que, reitero o que lá já foi definido. Nesse sentido, reproduzo o meu entendimento já expresso, quando relatora naquela instância, no Acórdão CSRF/02-0.871, em sessão de 05 de junho de 2000.

Tenho comigo que a Lei Complementar nº 7/70 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 transscrito, 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 unâmines 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 nº 9.715, de 25/11/98². O problema, portanto, passou a residir, no período de outubro de 1988 a fevereiro de 1996, (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.

² 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.



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

O assunto também foi objeto do Parecer PGFN nº 1.185/95, posteriormente modificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, assim concluído na época:

"III – Terceiro Aspecto: a vigência da Lei Complementar nº 7/70

10. A suspensão da execução dos decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70. (...)

12. Descendo ao caso vertente, o que jurisprudência e doutrina entendem, sem divergência, é que as alterações inconstitucionais trazidas pelos dois decretos-leis examinados deixaram de ser aplicados inter partes, com a decisão do STF: e, desde a Resolução, deverão deixar de ser aplicadas erga omnes. Com isso voltam a ser aplicados, em toda a sua integralidade, o texto constitucional infringido e, com ele, o restante do ordenamento jurídico afetado, com a Lei Complementar nº 7/70 que o legislador intentara modificar.

13. Mas há outro argumento que põe pá de cal em qualquer discussão. Se os dois decretos-leis revogaram a Lei-Complementar nº 7/70, o art. 239, caput, da Constituição, que lhes foi posterior, reprimirá inteiramente a Lei Complementar. Assim, entender que o PIS não é devido na forma da Lei Complementar nº 7/70 é afrontar o art. 239 da CRFB.

14. Em suma: o sistema de cálculo do PIS consagrado na Lei Complementar nº 7/70 encontra-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição nos termos desse diploma."

Posteriormente, a mesma respeitável Procuradoria vem, no reexame da mesma matéria, através do citado Parecer nº 437/98, modificando entendimento anterior, assim se manifestar:

"7. É certo que o art. 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 7/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFN Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs. 7799, de 10/07/89, 8218, de 29/08/91, e 8383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na L.C. nº 7/70. (...)

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I - a Lei 7691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo;



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

II - não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da C.F., e assim, dispensa lei complementar para sua regulamentação; (...)

VI - em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/Nº 1185/95."

Com o máximo de respeito, uso discordar do Parecerista quando conclui, de forma equivocada, que "a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 7/70" e, desta forma, continua, "não sobreviveu, portanto, a partir de aí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originalmente determinara o referido dispositivo. Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispendo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, "base de cálculo" da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigente, sem nenhuma suspeita de ilegalidade, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava da base de cálculo da exação, até porque, à época, se tinha por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as Leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria (nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo da contribuição ao PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, retromencionada.

Com efeito, verifica-se, pela leitura do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento e, sim, da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF – PIS nº 2, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente dispunha o seguinte:

"3 – Para fins da contribuição prevista na alínea "b", do § 1º, do artigo 4º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o § 1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10 (dez) de cada mês" (grifei)

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da Norma de Serviço cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente do prazo para seu recolhimento.

A corroborar tal entendimento, basta verificar que, posteriormente, com a edição da Norma de Serviço nº 568 (CEF/PIS nº 77/82), o prazo de recolhimento foi alterado para o dia 20 (vinte) de cada mês. Vale dizer, a Lei Complementar nº 7/70 jamais tratou do prazo de recolhimento como induz a Fazenda Nacional, e sim, de fato gerador e base de cálculo.

Por outro lado, se o legislador tivesse tratado no artigo 6º, parágrafo único, de "regra de prazo", como querem alguns, usaria a expressão: "o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o dia 10 (dez) do sexto mês posterior." Mas não, disse com todas as letras que: "*a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente.*"

No caso em tela, defendo o argumento de que se trata de inexistência de lei instituidora de correção da base da contribuição antes do fato gerador, e não de contestação à correção monetária como tal. Não pode, ao meu ver, existir correção de base de cálculo sem previsão de lei que a institua. Na época, os contribuintes não atualizavam a base de cálculo por ocasião de seus recolhimentos, não o podendo agora igualmente.

Portanto, verifica-se que o Parecer PGFN/CAT nº 437/98 não logrou contraditar os sólidos fundamentos que lastream as diversas manifestações doutrinárias e decisões do Judiciário e Conselho de Contribuintes no sentido de que a base de cálculo da Contribuição ao PIS, na forma da Lei Complementar nº 7/70, ou seja, faturamento do sexto mês anterior, deve permanecer em valores históricos.

A jurisprudência também registra idêntico posicionamento. Veja-se, Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 240.938/RS (1999/0110623-0) publicado no DJ de 15 de maio de 2000, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:

*... 3- A base de cálculo da contribuição em comento, eleita pela LC 7/70, art. 6º, parágrafo único (*A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro, e assim sucessivamente*"), permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP 1.212/95, quando, a partir desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado "*o faturamento do mês anterior*" (art. 2º)...*

Igualmente, veja-se, Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 144.708/RS (1997/0058140-3) publicado no DJ de 08 de outubro de 2001, cuja ementa está assim parcialmente reproduzida:



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

- "1. O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra "a" da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.
2. Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.
3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.
4. Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência. Recurso especial improvido."

Da legislação aplicável – alíquotas devidas

Outra questão suscitada nos autos, diz respeito a legislação aplicável, e em especial à alíquota devida. Originariamente, tem-se que o Senado Federal, no uso de sua competência constitucional (art. 52, inciso X), editou a Resolução nº 49, de 1995, suspendendo a execução dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1998, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Segundo jurisprudência da Suprema Corte, tais declarações de inconstitucionalidade encerram efeitos *ex tunc*, contendo caráter eminentemente declaratório. É o que se depreende da decisão exarada na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 652-5-MA³, a seguir transcrita :

"A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive atos pretéritos, com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquia de total nulidade os atos emanados pelo Poder Público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos – a possibilidade de invocação de qualquer direito."

Nesta mesma linha de pensamento, a Administração Pública Federal também encampou a teoria do efeito *ex tunc* das resoluções senatoriais suspensivas da execução da lei, como se verifica no disposto no Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, assim ordenado:

"Art. 1º - As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal indireta, obedecidos aos procedimentos neste Decreto.

³ IOB/Jurisprudência, edição 09/93, caderno 1, p. 177, texto 1/6166



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a constitucionalidade de lei ou de ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma jurídica declarada constitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo constitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial."

Tal 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 nº 148.754-2/RJ, em que se entendeu procedente a cobrança da parcela do PIS proporcional ao Imposto de Renda (PIS/Dedução e PIS/Repique), prevista na Lei Complementar nº 07, mesmo tendo sido esta imposição revogada pelo artigo 10 do Decreto-Lei nº 2.445/88.

Declarada, portanto, inconstitucional uma norma, deve-se aplicar integralmente a lei anterior vigente, 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, art. 3º, "b"; Lei Complementar nº 17/73, art. 1º, parágrafo único, encontram-se plenamente em vigor e a Administração está obrigada a exigir a contribuição, nos termos dos mencionados diplomas e portanto nas alíquotas referidas nos atos legais (de 0,75% a partir do exercício de 1976). Em não havendo posicionamento dos Tribunais Superiores acerca da recepção pela Constituição Federal, da Lei Complementar nº 17/73, há de se acatar como válida no nosso ordenamento jurídico.

Das DCTFs

Por último, invoca o recorrente, a aplicação das IN SRF nºs 14, 15, e 16, todas de 2000, nas quais *"os débitos decorrentes de compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência de decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento."*

Do retorno da Diligência, a informação de que os valores da COFINS foram lançados nas DCTFs já compensados (fl. 313).

O art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ainda que posterior aos fatos, determina a formalização de lançamento de ofício para possibilitar a cobrança de "diferenças apuradas, em declarações prestadas pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão da exigibilidade, indevidos ou não comprovados".

As declarações, DCTF e DIPJ, estão sujeitas a verificações fiscais por parte da autoridade administrativa que podem se dar: a) nas ações fiscais levadas a efeito pela fiscalização externa da Receita Federal, durante as chamadas "Verificações Preliminares"; ou b) em auditorias internas, procedidas pela Receita Federal, com a utilização de ferramentas de



Processo : 10660.001239/00-97
Recurso : 117.568
Acórdão : 203-08.234

processamento de dados, centradas em cruzamentos dos dados informados com os sistemas eletrônicos, com destaque para os sistemas de parcelamento SIPADE e de Pagamentos SINAL. Em se tratando de compensação, tem-se que o contribuinte não declara que deve o valor compensado, supostamente extinto pela própria compensação, a exemplo do ocorrido no caso concreto. Em conclusão, é indiscutível que a DCTF, nesse particular, perde sua eficácia para inscrição de débitos em dívida ativa.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à compensação pleiteado pela recorrente, nos termos e limites da legislação de regência com o crédito proveniente do PIS a ser calculado mediante as regras estabelecidas pelas Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73, na alíquota de 0,75% e, portanto, sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem a atualização monetária da sua base de cálculo.

No que pertinente a compensação, há de se ressalvar que essa compensação fica condicionada à existência de documentação comprobatória da legitimidade de tais créditos, calculados nas alíquotas determinadas nos atos normativos (0,75%), que lhe possam assegurar certeza e liquidez. Dessa forma, cabe ao órgão local da SRF verificar a legitimidade dos créditos a serem compensados e proceder a conferência dos valores envolvidos, devendo manter de ofício qualquer diferença verificada.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 2002

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ