



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.001384/2003-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-007.260 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2019
Recorrente MUNICÍPIO DE SANTO ANDRÉ
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/1988 a 31/03/1996

Compensação. Créditos. Comprovação.

É pré-requisito indispensável à efetivação da compensação a comprovação da existência e a demonstração do montante do crédito que lhe dá suporte, sem o que não pode ser admitida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Trata-se de solicitação de compensação, fl. 01/03, protocolado em 27/06/2003, utilizando direito creditório oriundo de pagamentos da Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pasep, relativos aos períodos de apuração de outubro de 1988 a março de 1996, sem valor apurado no pedido. A interessada não apresentou formulário de Pedido de Restituição, Declaração de Compensação, ou comprovante dos pagamentos referentes à solicitação.

Na peça que acompanha o Pedido, fls. 02/07, a contribuinte fundamentou sua pretensão, especialmente no fato de os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, terem sido

julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, tendo sua eficácia suspensa pela Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal.

Examinados os elementos do processo, tendo por base o relatório de fls. 04/09, o Sr. Chefe do Seort da Unidade jurisdicionante, através do Despacho Decisório de fl. 09, indeferiu o pedido de compensação, por não reconhecer o crédito que a interessada alegava possuir, pelos seguintes fundamentos:

1. Inocorrência de repristinação da Lei Complementar nº 08, de 1970;
2. Inocorrência de vacância de lei;
3. Constitucionalidade da alteração dos prazos de recolhimento do PIS/Pasep por lei ordinária;
4. O Decreto-Lei nº 2.445, de 1988, estabeleceu a alíquota de 1% para a contribuição ao Pasep, enquanto a Lei Complementar nº 08, de 1970, fixava a alíquota em 2%;
5. Ausência de previsão legal para compensação direta na escrituração;
6. Extinção do direito de pleitear a restituição por decurso do prazo de 5 (cinco) anos.

Cientificada em 23/11/2006, a interessada apresentou, em 22/12/2006, Manifestação de Inconformidade, fls. 15/28, na qual alega, em suma e fundamentalmente, que:

Em face da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449 de 1988, com a posterior edição da Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal, permaneceu um “vazio legislativo” a prever os fatos tributários que respaldariam a exigência do Pasep, posto que, conforme o disposto no § 3º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, o nosso ordenamento não permite que a lei anterior volte a vigorar (repristinação);

Conforme o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, a requerente tem o direito de compensar os pagamentos feitos indevidamente com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, independentemente de requerimento à Fazenda Pública;

A teor do inciso II, do art. 168 do Código Tributário Nacional, o prazo para pleitear a restituição dos pagamentos indevidos, neste caso, conta-se, não da data dos pagamentos, mas da data da publicação da Resolução do Senado Federal, emitida em face do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que julgou inconstitucionais os Decretos- Leis nº 2.445 e 2.449, de 1988, ou seja, a partir de outubro de 1995;

Na hipótese de não ser acatada a tese acima, argúi que, tratando-se o Pasep de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo a ser considerado é de 10 anos (5 + 5), conforme entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça;

Conforme se verifica do art. 2º da Lei Complementar nº 08, de 1970, o Pasep tem características de imposto, nos termos do art. 16 do CTN, porquanto, não poderia ser exigido de um Município, em face da imunidade tributária recíproca, prevista no art. 150, inciso VI, letra “a”, da Constituição Federal.

Em 17 de setembro de 2007, através do Acórdão de Manifestação de Inconformidade nº 05-19.282, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Campinas/SP indeferiu a solicitação.

Regularmente intimada, o interessado ingressou com Recurso Voluntário.

Em 01 de fevereiro de 2010, através do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302-000.299, por maioria de votos, negou o provimento ao recurso.

Entendeu a Turma que o prazo para pedido de restituição ou para realização de compensação é de cinco anos, contados a partir do recolhimento indevido ou a maior do que o devido.

Recurso especial de divergência foi interposto pelo contribuinte contra decisão tomada no acórdão nº 3302-00.299, de 01 de fevereiro de 2010.

A divergência suscitada no recurso especial diz respeito ao prazo para repetição do indébito.

O Recurso especial foi parcialmente admitido conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 189 e segs, apenas em relação ao prazo para se pleitear a restituição de tributos/contribuições sujeitos ao lançamento por homologação.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 196 e segs. Defende a manutenção da decisão recorrida.

Em 13 de junho de 2018, através do Acórdão nº 9303-006.975, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, conheceu do Recurso Especial e, no mérito, deu provimento parcial, para declarar que não estão prescritos os pedidos referentes aos fatos geradores ocorridos entre 30/06/1993 a 30/11/1995, com retorno dos autos ao colegiado de origem.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, através da COMUNICACÃO/SEORT/Nº 1831/2007, em 13 de novembro de 2007.

Em 05 de dezembro de 2007, a empresa ingressou com Recurso Voluntário, às e-folhas 70.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da controvérsia.

- A inconstitucionalidade dos Decretos Leis nº 2.445/88 e 2.449/88;
- O prazo inicial para o pedido de compensação e após a emissão da resolução do Senado Federal;
- Tributo sujeito a lançamento por homologação, contando-se o chamado 5 mais 5, teoria esposada pelo Superior Tribunal de Justiça;

- PASEP - Tributo cuja descrição se encaixa na espécie tributária denominada de imposto - imunidade recíproca;

Passa-se à análise.

Trata o presente procedimento de perdcomp de compensação da contribuição denominada de PASEP do período de Outubro de 1988 à Março de 1996.

Em 13 de junho de 2018, através do Acórdão nº 9303-006.975, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, conheceu do Recurso Especial e, no mérito, deu provimento parcial, para declarar que não estão prescritos os pedidos referentes aos fatos geradores ocorridos entre 30/06/1993 a 30/11/1995. Portanto, é matéria superada.

- Da exigibilidade do PASEP no período de apuração.

Uma vez afastados os Decretos-leis 2445/1988 e 2449/1988 por inconstitucionalidade do PASEP exigido com o seu fundamento, reconhecida pela ação judicial, o Município ficou sujeita às determinações contidas na Lei Complementar nº 8/70 que instituiu o programa de formação do patrimônio do Servidor Público, nos seguintes termos:

Art. 1º - É instituído, na forma prevista nesta Lei Complementar, o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ao Banco do Brasil das seguintes parcelas:

I - União:

1% (um por cento) das receitas correntes efetivamente arrecadadas, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes.

II - Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios:

a) 1% (um por cento) das receitas correntes próprias, deduzidas as transferências feitas a outras entidades da Administração Pública, a partir de 1º de julho de 1971; 1,5% (um e meio por cento) em 1972 e 2% (dois por cento) no ano de 1973 e subsequentes;

b) 2% (dois por cento) das transferências recebidas do Governo da União e dos Estados através do Fundo de Participações dos Estados, Distrito Federal e Municípios, a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único - Não recairá, em nenhuma hipótese, sobre as transferências de que trata este artigo, mais de uma contribuição.

O Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende da ementa do acórdão proferido pela Segunda Turma no Recurso Especial nº 512.2714, de 15/02/2005, sobre a Lei Complementar nº 7, de 1970 (em situação idêntica à lei do PASEP), assim decidiu:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. REPRISTINAÇÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS NS. 2.445/88 E 2.449/88. DISTINÇÃO DE REVOGAÇÃO. LEI N. 7/70. EXIGIBILIDADE ATÉ A MP N. 1.212/95 E SUAS REEDIÇÕES.

Os Decretos-leis ns. 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e tiveram sua eficácia **suspensa pela Resolução n. 49/95 do Senado Federal. Tal entendimento somente poderá**

ser aplicado até o início da vigência da Medida Provisória n. 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições. Impõe-se considerar que, não-obstante as resoluções impugnadas não sejam válidas em face da Lei Complementar n. 7/70, esta, por outro lado, tem plena aplicação. Os Decretos-leis ns. 2.445 e 2.449/88 não revogaram a Lei Complementar n. 7/70, portanto não ocorre repristinação. Houve declaração de inconstitucionalidade, o que acarreta a nulidade da norma e gera efeitos ex tunc. **Precedentes.**

Recurso especial improvido.

(destaques acrescidos)

Portanto, em que pese a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis ns. 2.445/88 e 2.449/88, as Leis Complementares nº 07 e nº 08 de 1970 possuíam exigibilidade até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95.

- Da Imunidade Recíproca.

É alegado às folhas 09 e 10 do Recurso Voluntário:

No caso, o PASEP, pelo fato gerador apresentado no artigo 2 . "caput". da Lei Complementar no. 08/70. caracteriza-se como verdadeiro IMPOSTO, c. assim sendo, haverá a questão da IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, como imposta pela Lei Maior em seu artigo 150. inciso VI. letra "a".

Como se denota pelo citado artigo 2 da Lei Complementar no. 7/80. a base de cálculo do PASEP é o que se denomina de tributo NÃO VINCULADO, se encaixando, perfeitamente. no conceito de IMPOSTO.

É classificado o imposto como um tributo não-vinculado. eis que a obrigação tributária acaba por nascer de uma situação que independe de qualquer atuação estatal específica ao contribuinte.

A situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência do fato gerador (art. 114. do CTN). não requer, assim, qualquer atividade estatal relativa ao contribuinte.

Paulo de Barros Carvalho assim apresenta o conceito de imunidade tributária: *... classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas* (PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva. 4a edição. 1991. p.p. 117 e seguintes).

O mesmo autor refina o conceito para apresentar o Princípio da Reciprocidade entre Entes Federados – que inibe a tributação entre esferas de governo distintas: *limitação constitucional às competências tributárias dos entes políticos, excludente ou supressora do poder tributário impeditiva da norma impositiva* (ob. cit. p.p. 105 e seguintes).

A Constituição de 1988 contemplou esse princípio no seu art. 150, II, a:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

[...]

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

À luz da interpretação literal do texto constitucional, entende-se que a imunidade recíproca de que trata o art. 150, VI, a, atuaria tão somente em relação a tributos vinculados incidentes (impostos) sobre o "patrimônio, renda ou serviços" próprios das quatro espécies de Entes Federados: União, Distrito Federal, Estados e Municípios.

Sacha Calmon Navarro Coelho entende que (...) *a imunidade não atuaria sobre as taxas e contribuições de melhoria; não atuaria sobre as chamadas contribuições para fiscais, especiais ou sociais e sobre empréstimos compulsórios (salvo se tais tributos assumirem juridicamente a feição de impostos suplementares sobre a renda, o patrimônio ou serviços) e, finalmente, não atuaria em relação a impostos cujo fato gerador seja diverso de renda, patrimônio ou serviços.* (SACHA CALMON NAVARRO COELHO. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. Rio : Forense. 1991. 3ª edição. P. 338).

Nessa mesma linha:

- BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *Imunidades Tributárias*. Coordenação Ives Gandra Martins. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais. 1998, p. 124-125.
- IVES GANDRA MARTINS. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. São Paulo : Saraiva. 3ª edição, 1991, p. 146.
- JOSÉ AFONSO DA SILVA. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo : Malheiros. 21ª edição. 2000. p. 697.

A regra impositiva do artigo 150, VI, a) da Constituição Federal, diz respeito à IMPOSTOS, **não podendo assim se estender** a Contribuições Sociais, como é o caso do PIS e da COFINS.

- Da Compensação e seus requisitos e o ônus da prova.

Não há comprovação dos pagamentos alegados pela interessada. De fato, não foram trazidos aos autos qualquer documento que pudesse comprovar os recolhimentos pretensamente indevidos.

Por outro lado, equivocava-se a impugnante ao afirmar que a requerente tem o direito de compensar os pagamentos feitos indevidamente com outros tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, independentemente de requerimento à Fazenda Pública, conforme o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. O próprio dispositivo citado, em seus parágrafos 1º e 2º, incluídos pela Lei nº 10.637, de 2002, estabelece como condição para a realização da compensação e a extinção do crédito tributário sob condição resolutória, a entrega de declaração à Receita Federal com as informações sobre os créditos e os débitos compensados.

Não há nos autos qualquer documentação comprobatória da liquidez e certeza dos direitos creditórios alegados, o que, de plano, já bastaria para frustrar o encontro de contas pretendido por violação do artigo 170 do Código Tributário Pátrio.

A liquidez do direito há de ser comprovada pela demonstração do quantum recolhido indevidamente, através das guias de pagamento, da comprovação das bases de cálculo

sobre as quais ocorreram os fatos geradores e, se for o caso, do provimento judicial autorizativo da compensação pleiteada.

É assente na doutrina que direito líquido e certo é aquele cujos aspectos de fato possam comprovar-se documentalmente. No presente, no entanto, a interessada não trouxe qualquer elemento contábil para comprovar a base de cálculo de qualquer dos períodos.

Na ausência dessa, toma-se por *ratio decidendi* o voto do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302-006.399, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF, de redação do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosemburg Filho:

Inicialmente, pela análise do Despacho Decisório é possível aferir que, data venia, ao contrário do que afirma a Recorrente, foi redigido de forma a permitir o exercício do devido processo legal, inclusive com expressa menção à legislação atinente e ao motivo do deferimento parcial.

Este colegiado possui entendimento consolidado no sentido de que a Manifestação de Inconformidade é a ocasião em que o Contribuinte possui a oportunidade de trazer aos autos os elementos probatórios que estiverem ao seu alcance produzir, como notas fiscais e livros contábeis. É por meio da apresentação de tais provas, ou apenas indícios, se for o caso, que é possível, por exemplo, determinar a produção de outras mais robustas ou que se mostrem mais adequadas.

O que não se pode admitir é que a Recorrente apresente alegações genéricas, sob o argumento de que não compreendeu o perfeito sentido e alcance do Despacho Decisório.

Em relação à interpretação do artigo 16 do Dec. 70.235, vale destacar que ele permite a ulterior apresentação de provas em caso de força maior, e não a posterior alegação de argumentos por incompreensão do Despacho Decisório.

Quanto aos elementos essenciais ao ato administrativo, tem-se que encontram-se presentes todos eles, quais sejam a autoridade competente, motivo, finalidade, objeto e forma.

Especificamente no que diz respeito à motivação, a própria Recorrente reconhece que o ato foi motivado pela verificação da inexistência de crédito disponível a ser aproveitado, apresentando cálculos, cabendo a ela, interessada na compensação do crédito, demonstrar a existência do referido crédito, com documentação idônea.

No caso concreto a Recorrente não trouxe aos autos qualquer alegação ou qualquer indício de crédito, limitando-se a afirmar que não lhe foi indicado quais teriam sido os pagamentos localizados, eis que lhe foi informado haver "... um ou mais pagamentos..."

Desta forma, diante do fato de que o Contribuinte, ora Recorrente, não se desincumbiu do seu ônus processual de comprovar a liquidez e certeza de seu crédito, não havendo trazido aos autos qualquer documento, indício ou mesmo argumento de liquidez e certeza de seu crédito, e não vislumbrando qualquer ilegalidade no despacho por tratar-se de não desincumbência do ônus de demonstrar a origem do direito, é de se negar provimento ao Recurso Voluntário.

Por estes motivos, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sendo assim, nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3302-007.260 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10805.001384/2003-27