



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
De 12/06/2004  
VISTO

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.009893/99-71  
Recurso nº : 122.944  
Acórdão nº : 202-15.026

Recorrente : HUMBERTO MAIERU  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO -

A preclusão atinge elementos novos trazidos ao processo administrativo fiscal após a impugnação, portanto, não cabe à autoridade administrativa de segunda instância conhecê-los quando do recurso voluntário (Art. 17, Decreto nº 70.235/72).

**PIS - COMPENSAÇÃO - PRAZO DECADENCIAL** - Se não se tratar de direito decorrente de situação jurídica litigiosa, o direito de pleitear a restituição, nos casos de pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário. **Pedido acolhido para afastar a decadência.**

**LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA** - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. 2) A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se nunca houvessem existido, retornando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 07/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

**PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º, DA LEI COMPLEMENTAR nº 07/70** - A norma do parágrafo único do art. 6º, da L.C. nº 07/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador - faturamento do mês. 2) A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (Precedentes do STJ e da CSRF/MF).

**COMPENSAÇÃO** - É de se admitir a existência de indêbitos referentes à Contribuição para o PIS, pagos sob a forma dos D.L. nºs 2.445/88 e 2.449/88, vez que devidos com a incidência da L.C. nº 07/70, e suas alterações válidas, considerando-se que a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador.

**CORREÇÃO MONETÁRIA DO INDÉBITO** - Cabível apenas a aplicação dos índices admitidos pela Administração Tributária na correção monetária dos indêbitos.

**Recurso ao qual se dá provimento parcial.**



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10830.009893/99-71  
Recurso nº : 122.944  
Acórdão nº : 202-15.026

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:  
**HUMBERTO MAIERU.**

**ACORDAM** os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em acolher o pedido para afastar a decadência e em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora.**

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Ana Neyle Olímpio Holanda  
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/ja



**Processo nº :** 10830.009893/99-71

**Recurso nº :** 122.944

**Acórdão nº :** 202-15.026

**Recorrente :** HUMBERTO MAIERU

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedidos de restituição/compensação de valores que o sujeito passivo teria recolhido a maior, referentes à contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, pagos na forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Com o pedido inicial foram trazidos os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARF de contribuição para o PIS de fls. 04/29, as planilhas de fls. 30/32, em que são apresentados comparativos entre os valores recolhidos conforme os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e aqueles devidos tendo por base a Lei Complementar nº 07/70 e Declaração de Firma Individual.

A Delegacia da Receita Federal em Campinas - SP deliberou no sentido de indeferir a solicitação, por entender que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, invocando para tanto os artigos 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional, com fundamento no Ato Declaratório SRF nº 96, de 1999, o que implicaria na decadência do direito à restituição dos valores recolhidos até 23/12/1994. Para os recolhimentos efetuados no período de 10/01/1995 a 13/10/1995, o contribuinte não faria jus à restituição, pois que pretende utilizar os prazos indicados pela Lei Complementar nº 07/70, sendo que a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente à época da ocorrência do respectivo fato gerador, observando-se a legislação que modificou referida lei complementar.

O sujeito passivo apresentou impugnação ao ato supra-referido, em que aduz que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 trouxe a aplicação da Lei Complementar nº 07/70, que determinava como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior, o que apenas poderia ser modificado por lei complementar, e que tal lapso temporal não pode ser confundido com prazos de recolhimento, que foram alterados por legislação ordinária posterior, sendo este o ponto crucial para que sejam reconhecidos os indébitos resultantes da diferença entre as sistemáticas de cálculo deliberadas pela lei complementar e pelos decretos-leis.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP, preliminarmente, observou que o indeferimento da parcela do pedido de restituição referente aos recolhimentos efetuados anteriormente a cinco anos da data do pedido não foi contraditado pela requerente, não se formando, portanto, o contraditório acerca desta matéria. No tocante aos recolhimentos efetuados no período de 10/01/1995 a 13/10/1995, manifestou-se pelo indeferimento da solicitação, fundamentando seu entendimento no sentido de que o prazo previsto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70 trataria de base de cálculo retroativa somente se sustentaria se fosse possível cindir a norma tributária, ou seja, se existisse a possibilidade da concretização da materialidade, do aspecto espacial, do aspecto pessoal, do aspecto temporal no momento presente, dimensionados pelo aspecto quantitativo auferido no



**Processo nº :** 10830.009893/99-71  
**Recurso nº :** 122.944  
**Acórdão nº :** 202-15.026

passado – no caso, seis meses atrás. Sendo equivocada a interpretação do sujeito passivo para aquela norma legal, afirmando que o prazo ali referido dita que a base de cálculo da contribuição é o faturamento de seis meses atrás, o que confronta com as determinações do Parecer PGFN/CAT nº 437/1998, aprovado pelo Ministério da Fazenda, vinculando, portanto, os órgãos e servidores deste ministério.

Irresignada com o julgamento *a quo*, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde reapresenta os argumentos de defesa expendidos na impugnação. Ao final, defende a reforma do acórdão de primeira instância, com o reconhecimento do crédito tributário gerado pelos recolhimentos realizados a maior, dentro do lapso temporal de dez anos, o reconhecimento da ilegitimidade das Leis nºs 7.799, de 1989, 8.019, de 1990, 8.218, de 1991, 8.850, de 1993, 9.069 e 8.982, ambas de 1995, como também o deferimento de todas as compensações apresentadas.

É o relatório.



Processo nº : 10830.009893/99-71  
Recurso nº : 122.944  
Acórdão nº : 202-15.026

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão central do dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que a base de cálculo da contribuição para o PIS seria o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador (auferir faturamento), considerando-se as determinações do artigo 6º, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70, isto para que seja a autora credora de valores pagos a maior, na vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, possibilitando a compensação de tais quantias com tributos vencidos ou vincendos.

Em preliminar, cabe observar não ser passível de apreciação por este Colegiado o pedido referente ao reconhecimento do crédito tributário gerado pelos recolhimentos realizados a maior dentro do lapso temporal de dez anos da data dos pagamentos. Isto porque, embora o pedido inicial tenha abrangido o período de maio de 1989 a setembro de 1995, a DRF/Campinas – SP indeferiu o pedido por razões distintas: para os recolhimentos efetuados até 23/12/1994, considerou estar decaído o direito de pleitear a restituição, para os recolhimentos efetuados entre 10/01/1995 e 13/10/1995, considerou não haver indêbitos, isto frente ao entendimento de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70 veicularia prazo de recolhimento da contribuição, tendo sido tal dispositivo modificado por leis ordinárias que lhe foram posterior, tratando desta matéria. Entretanto, quando da impugnação, a requerente apresentou sua inconformação apenas quanto ao entendimento acerca da semestralidade do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, deixando *in albis* a matéria referente à decadência do direito de pedir a restituição dos indêbitos referentes aos pagamentos anteriores a cinco anos da data da protocolização do pedido. Assim, como a matéria não foi questionada pela requerente quando da impugnação não se formou o litígio em torno deste assunto.

O artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a forma em vigor na data da interposição do recurso voluntário, que lhe foi determinada pela Lei nº 8.748/93, delibera:

*“Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, admitindo-se a juntada de prova documental durante a tramitação do processo, até a fase de interposição de recurso voluntário.” (grifos nossos)*

Assim, os argumentos trazidos ao processo pelo contribuinte, apenas quando do recurso voluntário, estariam atingidos pela preclusão. A propósito, trazemos à colação excerto de Antônio da Silva Cabral (Processo Administrativo Fiscal, Editora Saraiva: São Paulo, 1993, p. 172):

*“O termo latino é muito feliz para indicar que a preclusão significa impossibilidade de se realizar um direito, quer porque a porta do tempo está fechada, quer porque o recinto onde esse direito poderia exercer-se também está fechado. O titular do direito acha-se impedido de exercer o seu direito,*

HT

S  
a  
25

6



Processo nº : 10830.009893/99-71  
Recurso nº : 122.944  
Acórdão nº : 202-15.026

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no R.E. nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva, assim, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram afastadas as suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *questio*:

*"INCONSTITUCIONALIDADE - DECLARAÇÃO - EFEITOS - A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito 'ex tunc', não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar 7/70. A espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído."*

Como consequência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

*"(...) impõe-se proclamar - proclamar com reiterada ênfase - que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer*

13



Processo nº : 10830.009893/99-71  
Recurso nº : 122.944  
Acórdão nº : 202-15.026

*eficácia no plano do Direito. 'uma consequência primária da inconstitucionalidade'- acentua MARCELO REBELO DE SOUZA ('O valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – 'é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam'.*

*A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula." (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)*

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 07/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º, da Lei Complementar nº 07/70, determina a incidência da Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. O que foi acompanhado pela 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."*

Em outros julgados sobre a mesma matéria, tenho me curvado 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 – faturamento do mês, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

J M



Processo nº : 10830.009893/99-71  
Recurso nº : 122.944  
Acórdão nº : 202-15.026

Desse modo, é de se admitir a existência de indébitos referentes à Contribuição para o PIS, pagos sob a forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, vez que devidos com a incidência da Lei Complementar nº 07/70, e suas alterações válidas, considerando-se que a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador. E, comprovada a existência de pagamento indevido ou a maior que o devido, o contribuinte tem direito à restituição de tal valor, desde que tal direito não esteja atingido pelo decurso do prazo legalmente determinado para o seu exercício.

Os valores dos indébitos devem ser corrigidos monetariamente, da seguinte forma:

1. Até 31/12/91, deverão ser observados os índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97.

2. Para o período entre 01/01/92 até 31/12/95 observar-se-á a incidência do artigo 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, quando passou a vigor a expressa previsão legal para a correção dos indébitos.

3. A partir de 01/01/96, tem-se a incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - a denominada taxa SELIC, sobre o crédito, por aplicação do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Com essas considerações, voto no sentido de acolher o pedido para afastar a decadência e dar provimento parcial, para reconhecer o direito à restituição/compensação pleiteada, corrigida monetariamente com os índices admitidos pela Administração Tributária, após aferida a certeza e liquidez dos créditos envolvidos.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2003 //

*Ana Neyle Olímpio Holanda*  
ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA