



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10860.001597/2003-94  
**Recurso nº** 152.389 Voluntário  
**Acórdão nº** 2804-00.014 – 4ª Turma Especial  
**Sessão de** 10 de março de 2009  
**Matéria** DECADÊNCIA MP 1212  
**Recorrente** CLÍNICA 9 DE JULHO - MEDICINA DIAGNÓSTICA LTDA  
**Recorrida** DRJ/CAMPINAS - SP

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/03/1996 a 31/12/1998

**PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL**

O prazo decadencial para reconhecimento de direito creditório relativo a tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido, ainda que decorrente de norma posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, extingue-se após o transcurso de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de tributos lançados por homologação, em relação aos quais a extinção se dá no momento do pagamento.

**PIS - MP Nº 1.212/95 E REEDIÇÕES - INCONSTITUCIONALIDADE**

Nos termos da decisão proferida pelo STF, a inconstitucionalidade contida na MP nº 1.212/95 (e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715/98) restringiu-se ao início de sua vigência, permanecendo o restante da norma intocado, aplicando-se, em consequência, todas as demais disposições nela contidas aos fatos geradores ocorridos a partir de março de 1996.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

**ACORDAM** os Membros da 4ª Turma Especial da **SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF**, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. A Conselheira Renata Auxiliadora Marcheti votou pelas conclusões.

  
NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta

  
MAGDA COTTA CARDOZO

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Renata Auxiliadora Marcheti e Arno Jerke Júnior.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ recorrida:

*“Trata-se de Declaração de Compensação (fl. 01) protocolada em 22/04/2003, por meio da qual a contribuinte buscou extinguir débitos de tributos administrados pela RFB utilizando direito creditório oriundo de pagamentos da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, referentes aos períodos de apuração março de 1996 a dezembro de 1998. Conforme formulário denominado PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO (fl. 02) o valor original do indébito alegado seria R\$ 37.940,37. Às fls. 30/31 foi juntada planilha de cálculos com atualização do indébito alegado. Cópias dos comprovantes dos pagamentos encontram-se às fls. 18/29.*

*Com base no direito creditório pleiteado, a contribuinte apresentou em 14/05/2003, também em formulário de papel, a declaração de compensação de fl. 52, que foi originalmente autuada no processo 10860.001996/2003-55. Conforme TERMO DE JUNTADA DE PROCESSO de fl. 51, tal processo foi juntado ao presente, por anexação. Também vinculada ao mesmo direito creditório, a contribuinte apresentou ainda a declaração de compensação eletrônica de fls. 154/157.*

*Na peça que acompanha a declaração de compensação, fls. 33/50, a contribuinte fundamenta sua pretensão, ponderando que, em resumo, no período de outubro de 1995 a dezembro de 1998 não haveria dispositivo legal que impusesse às pessoas jurídicas prestadoras de serviços o recolhimento do PIS incidente sobre o faturamento. Isto porque, o Supremo Tribunal Federal, no exame da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADIN nº 1417-0, reconheceu a inconstitucionalidade da expressão aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 01 de outubro de 1995, constante do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, lei de conversão da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e reedições posteriores. Sustenta que a Medida Provisória nº 1.212, de 1995, e suas reedições não foram apreciadas e conseqüentemente considera-se rejeitadas. Assim, a anterioridade nonagesimal deve ser contada a partir da publicação da*

*Medida Provisória nº 1.676, de 25 de setembro de 1998, aprovada pelo Congresso Nacional e convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Dessa forma, durante o período em questão, as prestadoras de serviços somente estavam sujeitas ao PIS-Repique, conforme determinava a Lei Complementar nº 07, de 1970. A seguir, alega a inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 1.212, de 1995, de suas reedições, e da Lei nº 9.715, de 1998, que, teriam legislado sobre matéria reservada a lei complementar. Volta a discorrer no sentido de que, no período, somente lhe seria exigível o PIS-Repique.*

*Em decisão de fls. 159/164, o Delegado da DRF/Taubaté não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações vinculadas. Referida autoridade sustentou que a declaração de inconstitucionalidade do art. 18 da Lei nº 9.715, de 1998, (art. 15 da Medida Provisória nº 1.212, de 1995) somente alcança os fatos geradores ocorridos nos períodos de apuração de outubro de 1995 a fevereiro de 1996. Assim, de outubro de 1995 até março de 1996, o PIS era devido com base na Lei Complementar nº 7, de 1970; a partir de março de 1996, passaram a ter eficácia as alterações introduzidas pela MP nº 1.212, de 1995, diante do que, não haveria direito de crédito em favor da interessada.*

*Quanto aos pagamentos efetuados até 22/04/1998, a autoridade invocou também, como razão para o indeferimento, a expiração do prazo para a formulação do pedido, por ter sido este protocolado após transcorridos mais de cinco anos das datas dos pagamentos, a teor do disposto no Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999.*

*Cientificada em 03/08/2007, conforme Aviso de Recebimento de fl. 168-verso, a interessada apresentou, em 04/09/2007, a Manifestação de Inconformidade de fls. 171/179, na qual contesta a decisão.*

*Após breve síntese de seu pleito e da decisão recorrida, argumenta no sentido de que não teria ocorrido a decadência em relação a nenhum dos pagamentos efetuados uma vez que o direito da Requerente requerer restituição/compensação dos recolhimentos indevidos de PIS decai após 10 (dez) anos do recolhimento. Invoca em seu benefício os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.*

*A seguir, sustenta que o indébito decorre de recolhimentos efetuados com base em lei posteriormente declarada inconstitucional. Assim, a fluência do prazo decadencial somente teria início na data da publicação da Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995, por meio da qual o Senado Federal suspendeu a execução dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988. Ainda que se tenha como marco inicial a data de publicação do acórdão do STF que considerou inconstitucionais referidos decretos-leis, 04 de março de 1994, nenhum pagamento teria sido atingido pela decadência. Cita doutrina e jurisprudência.*

*Ainda sobre a matéria, sustenta que o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, não poderia ser aplicado ao seu caso, uma vez que referido diploma legal é posterior às declarações de compensação tratadas nos presentes autos, que foram apresentadas em 2003.*

*A seguir, discorre sobre a declaração da inconstitucionalidade dos Decretos-leis n° 2.445 e 2.449, de 1988, pelo STF, e sobre a Resolução n° 49, do Senado Federal, que suspendeu a execução dos referidos decretos-leis. Conclui:*

*Destarte, valor recolhido sob as égides dos referidos Decretos-Leis tornou-se indébito do contribuinte, passível de compensação, com quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos da legislação vigente, corrigidos e ainda acrescidos de juros compensatórios, a partir de cada pagamento indevido, cumulativamente com juros moratórios à taxa de 1% ao mês.*

*Assim sendo, lícito possa a Requerente, portanto, efetivar as compensações de valores indevidamente pagos no período de janeiro/96 a dezembro/98, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos indigitados Decretos-Leis.*

*Cita jurisprudência. Na seqüência, alega que embora os órgãos administrativos não possam declarar a inconstitucionalidade de leis, podem e devem aplicar uma declaração de inconstitucionalidade já proferida pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL e referendada pelo Senado Federal.*

*Ao final, requer seja afastada a decadência quanto o pedido de restituição/compensação formulado pela Requerente, relativo a todo o período solicitado; e no que tange ao crédito, seja reconhecido como válido haja vista a confirmação dos recolhimentos sob a égide dos Decretos-Leis n° 2.445 e 2.449, ambos de 1998(sic), declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal; por conseguinte, julgue válidas as compensações realizadas administrativamente."*

A DRJ-Campinas/SP manteve a não homologação das compensações, concluindo pela extinção do crédito tributário e pela conseqüente extinção do direito de pleitear o indébito a ele vinculado (fls. 181 a 185), relativamente aos pagamentos efetuados até 22/04/98, com base nos artigos 165-I e 168-I do Código Tributário Nacional – CTN, no Ato Declaratório SRF n° 96/99 e na Lei Complementar n° 118/2005. Relativamente aos demais recolhimentos, analisa o mérito do pedido, entendendo pela sua improcedência, em razão de ser devido o PIS com base na legislação específica. Abaixo as ementas correspondentes:

*RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO. EXTINÇÃO DO DIREITO. AD SRF 96/99. VINCULAÇÃO.*

*Consoante Ato Declaratório SRF 96/99, que vincula este órgão, o direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente extingue-se após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento, inclusive para os tributos sujeito ao lançamento por homologação ou nos casos de declaração de inconstitucionalidade.*

*PIS. MEDIDA PROVISÓRIA N° 1.212. EFICÁCIA. PRAZO NONAGESIMAL.*

*A exigência da contribuição ao PIS baseada na MP n° 1.212, de 1995, - convalidada pelas suas reedições, até ser convertida na Lei 9.715, de 1998 - iniciou-se após decorrido o prazo de noventa dias de sua edição.*

*INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO INDEVIDO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*Pagamentos feitos em conformidade com a legislação em vigor não são devidos e não dão origem a direito creditório da contribuinte em face da União. É ilegítima a compensação declarada com suporte em direito creditório inexistente.*

A requerente apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 190 a 195), alegando em sua defesa, em resumo, que:

- 1. Não ocorreu a alegada decadência, pois o PIS é regulado pela Lei 8.212/91, que estabelece o prazo de dez anos tanto para a decadência, como para a prescrição;*
- 2. Não pode ser aplicada a LC 118/05 a fatos jurídicos praticados antes de sua promulgação;*
- 3. No período anterior à Lei 9.715/98 tem aplicação a legislação anteriormente vigente, LC 7/70 e alterações;*
- 4. As mudanças introduzidas no PIS entre a LC 7/70 e a Lei 9.715/98 não derrogaram o art. 6º da LC 7/70;*
- 5. A base de cálculo do PIS durante a vigência do art. 6º da LC 7/70 é o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, tendo sido modificada somente com a Lei 9.715/95;*
- 6. Daí carece de fundamento jurídico fazer incidir correção monetária do faturamento do sexto mês anterior, pois não há previsão legal para tanto;*
- 7. Após o julgamento da ADIn 1417-0 a SRF editou instrução normativa vedando a constituição de crédito com base na aplicação da MP 1.212/95.*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira MAGDA COTTA CARDOZO, Relatora

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele conheço.

### • DO PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO

Inicialmente, a recorrente alega não ter ocorrido a decadência de seu direito ao crédito pleiteado, com base nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, entendendo, ainda, não ser aplicável ao caso a Lei Complementar nº 118/05.

Relativamente a tal questão, preliminar de mérito, faz-se necessário analisar a contagem do prazo para que o sujeito passivo possa pleitear a restituição de valores

indevidamente recolhidos, ou recolhidos em valor superior ao devido. Ou seja, é fundamental a correta identificação do termo inicial de contagem do prazo decadencial do direito ao reconhecimento do crédito.

Cumprе destacar que correto é o entendimento manifestado na decisão atacada, ao interpretar que o termo inicial para a contagem do prazo previsto no artigo 168, inciso I, do CTN, é a data do pagamento do tributo ou contribuição. Diz o citado dispositivo legal:

*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;*

.....

O caso em tela inclui-se na hipótese contida no artigo 165, inciso I, do CTN, qual seja: pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável. Desta forma, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para repetição do indébito é a data da extinção do crédito tributário, conforme o previsto no artigo 168, inciso I, do CTN.

No entanto, no caso de tributo ou contribuição sujeito a lançamento por homologação, no qual se enquadra o PIS, existem dois entendimentos referentes à data que deve ser admitida como a da extinção do crédito tributário, quais sejam: a data do pagamento antecipado e a data da homologação do referido pagamento, nos termos do artigo 150, §§ 1º e 4º do CTN. Assim, é necessário esclarecer em que data deve-se considerar extinto o crédito tributário. A solução está contida de forma suficientemente clara no § 1º do artigo 150 do CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.*

.....

Para melhor compreender o significado destes dispositivos, cita-se a lúcida lição de ALBERTO XAVIER:

*"... a condição resolutiva permite a eficácia imediata do ato jurídico, ao contrário da condição suspensiva, que opera o diferimento dessa eficácia. Dispõe o artigo 119 do Código Civil que "se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, manifestada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe". Ora, sendo a eficácia do pagamento efetuado pelo*

*contribuinte imediata, imediato é o seu efeito liberatório, imediato é o efeito extintivo, imediata é a extinção definitiva do crédito. O que na figura da condição resolutiva sucede é que a eficácia entretanto produzida pode ser destruída com efeitos retroativos se a condição se implementar." (Do Lançamento, Teoria Geral do Ato e do Processo Tributário", Editora Forense, 1998, pag. 98/99)."*

Portanto, o pagamento já extingue o crédito tributário, ainda que sob o mesmo esteja pendente a condição resolutória da ulterior homologação tácita ou expressa.

O artigo 127 do Código Civil dispõe que condição resolutória é a condição que subordina a ineficácia do ato jurídico a evento futuro e incerto, pois, enquanto aquela condição não se realizar, vigorará o ato jurídico, podendo ser exercido, desde o momento deste, o direito por ele estabelecido. Entretanto, verificada a condição, para todos os efeitos, extingue-se o ato a que ela se opõe.

Tal entendimento é expressamente adotado pelo CTN, nos termos do artigo 117, abaixo transcrito. Por conseguinte, mesmo nos tributos e contribuições lançados por homologação, o pagamento antecipado do contribuinte está apto a produzir todos os efeitos que a ele são próprios, pois não está subordinado à condição suspensiva, mas sim à condição resolutiva.

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato*

*ou da celebração do negócio.*

Sendo assim, o pagamento antecipado já extingue o crédito, embora, por se tratar de atividade de iniciativa do contribuinte, sem prévia manifestação do Fisco, submeta-se a condição resolutória, que consiste em homologação posterior. Se o Fisco não constatar nenhuma irregularidade ligada ao pagamento, irá apenas confirmá-lo, preservando os efeitos que ele já vinha produzindo.

Adotando-se a tese diversa, segundo a qual o pagamento antecipado do contribuinte só produziria efeitos após a homologação (tácita ou expressa), não se poderia admitir a repetição do indébito por pagamento indevido antes de implementada essa condição resolutória, o que seria um contra-senso. Assim, a homologação apenas torna definitiva a extinção do crédito tributário no sentido de impedir a atividade revisional do Fisco.

Fica claro, portanto, que o pagamento antecipado já produz o efeito de extinguir o crédito tributário, admitindo de imediato, desde que verificada uma das hipóteses legais, a repetição do indébito. Se o contribuinte pode, de pronto, exercer o seu direito de repetir o pagamento indevido, é lógico concluir que o termo inicial do prazo decadencial para pleitear a restituição se dê com o pagamento antecipado.

Em suma, interpretando-se de forma integrada os artigos 150, 156, 165 e 168 do CTN, conclui-se que o direito de pleitear restituição de tributos pagos indevidamente ou em valor maior que o devido decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, e, no caso dos tributos e contribuições sujeitos a lançamento por homologação, considera-se extinto o crédito tributário – e, portanto, iniciado o prazo decadencial – com o pagamento antecipado, que já produz todos os efeitos que lhe são próprios, uma vez que submetido a condição resolutória.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, manifestando-se sobre o assunto, emitiu o Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18 de outubro de 1999, posicionando-se nos seguintes termos:

*I – o entendimento de que termo a quo do prazo decadencial do direito de restituição de tributo pago indevidamente, com base em lei declarada inconstitucional pelo STF, seria a data de publicação do respectivo acórdão, no controle concentrado, e da resolução do Senado, no controle difuso, contraria o princípio da segurança jurídica, por aplicar o efeito ex tunc, de maneira absoluta, sem atenuar a sua eficácia, de forma a não desfazer situações jurídicas que, pela legislação regente, não sejam mais passíveis de revisão administrativa ou judicial;*

*II – os prazos decadenciais e prescricionais em direito tributário constituem-se em matéria de lei complementar, conforme determina o art. 150, III, “b” da Constituição da República, encontrando-se hoje regulamentada pelo Código Tributário Nacional;*

*III – o prazo decadencial do direito de pleitear restituição de crédito decorrente de pagamento de tributo indevido, seja por aplicação inadequada da lei, seja pela inconstitucionalidade desta, rege-se pelo art. 168 do CTN, extinguindo-se, destarte, após decorridos cinco anos da ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 165 do mesmo Código;”*

Posteriormente, considerando o teor do Parecer acima transcrito, o Secretário da Receita Federal expediu o Ato Declaratório nº 96, de 26 de novembro de 1999:

*I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).*

.....

O pagamento antecipado, portanto, extingue o crédito tributário e é esta a data do termo inicial de contagem do prazo de cinco anos para se fulminar o direito ao reconhecimento do crédito. Verifica-se que o presente pedido foi protocolado em 22/04/2003

(fls. 01). Desta forma, já havia decorrido mais de cinco anos dos pagamentos relativos ao PIS efetuados até 21/04/1998, extinguindo-se o direito ao indébito a eles correspondente.

Sobre o prazo decadencial em análise, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, soterrou definitivamente a questão, estabelecendo, em seus artigos 3º e 4º:

*Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

*Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.*

O artigo 4º acima transcrito é claro ao determinar a aplicação retroativa do artigo anterior, tendo em vista seu evidente caráter interpretativo, vindo apenas ratificar o entendimento demonstrado no presente voto.

Quanto às disposições contidas na Lei Complementar nº 118/2005, resta observar que não há nos presentes autos qualquer notícia relativa à existência de ação judicial com o mesmo objeto em nome da requerente. Além disso, vê-se que a retroatividade da norma está expressa no artigo 4º da própria Lei Complementar, não sendo possível ao julgador administrativo deixar de aplicar tal entendimento, ainda que alegada eventual inconstitucionalidade do dispositivo, o que aqui não se cogita, conforme dispõem o artigo 49 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e a Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes, cabendo observar, ainda, as disposições contidas no Decreto nº 2.346/97, as quais não se verificam no presente caso.

Por todo o exposto, conclui-se pela decadência do direito pleiteado pelo contribuinte relativamente aos pagamentos realizados até 21/04/98, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso voluntário.

• DO PIS DEVIDO A PARTIR DE MARÇO DE 1996

Relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 22/04/1998, no entanto, não se verifica a ocorrência da decadência, passando-se, portanto, à análise das alegações relacionadas ao mérito do pedido. A negativa, tanto da autoridade originalmente competente para apreciar o pedido, como da DRJ/Campinas, fundamentou-se, para os pagamentos em questão, no fato de que somente a parte final do artigo 18 da Lei nº 9.715/98 (artigo 17 da Medida Provisória nº 1.212/95 e reedições) foi declarada inconstitucional pelo STF, ou seja, somente a retroatividade de tal norma ao período de apuração outubro de 1995, devendo ser observada a anterioridade nonagesimal.

Em consequência, a apuração do PIS deve se dar, no período entre outubro de 1995 e fevereiro de 1996, com base na Lei Complementar nº 7/70, instituidora da contribuição, a qual jamais deixou de vigor. A partir do período março de 1996 aplicam-se as disposições contidas na Medida Provisória nº 1.212/95 e reedições, não havendo, portanto, qualquer valor a ser restituído ao contribuinte.

Tal fundamentação decorreu do pedido formulado pela empresa (fls. 33 a 50), no qual esta conclui que:

*“(…), tudo com base na inconstitucionalidade da Medida Provisória N° 1.212/95 e sucessivas reedições, da qual a última fora convertida na também inconstitucional Lei N° 9.715/98 e seus arts. 13 e 18, que altera a base de cálculo instituída pela LC 07/70 e infringe o PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE MITIGADA E DA IRRETROATIVIDADE DA LEI, mantida a exigibilidade do tributo na forma da LC 07/70, art. 3º, parágrafo 2º, em que a base de cálculo é o IRPJ calculado à alíquota de 5%.”*

Como visto, o pedido original do contribuinte baseava-se na inconstitucionalidade da Medida Provisória n° 1.212/95 e reedições (Lei n° 9.715/98), entendendo ser aplicável aos períodos de março de 1996 em diante (objeto do pedido) a sistemática prevista na Lei Complementar n° 7/70, instituidora da contribuição.

No entanto, em seu recurso a requerente tece comentários acerca da semestralidade da apuração da contribuição, entendendo que tal sistemática somente teria sido alterada com a edição da Lei n° 9.715/98 e que, em consequência, não caberia a atualização monetária do faturamento. Relativamente ao pleito originalmente formulado, menciona muito brevemente a edição de instrução normativa pela RFB vedando a constituição de crédito com base na Medida Provisória n° 1.212/95.

Sobre o entendimento trazido pelo contribuinte em sua pretensão, este, por certo, não pode prosperar, pois, para isso, seria necessário que fosse negada total eficácia a todas as disposições contidas na Medida Provisória n° 1.212/95, bem assim nas sucessivas reedições posteriores, fazendo retornar a aplicação da sistemática prevista na norma original.

Segundo jurisprudência firmada no STF, o regramento inquinado de inconstitucionalidade perde eficácia, desde a data de sua instituição, voltando a ser aplicado o ordenamento jurídico afetado pela norma inconstitucional, sendo esta nula e, portanto, sem aptidão para gerar qualquer efeito jurídico, o que inclui revogar a legislação que pretendeu afetar.

Neste sentido, cita-se voto do Ministro Celso de Mello, quando do julgamento do RE n° 136.215-4, em sessão plenária, de 28/02/1993, no STF, *in verbis*:

*“Impõe-se ressaltar que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer 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 constitucional, 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 cabalmente os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam.*

*A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida da aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula."*

Tal entendimento aplica-se, da mesma forma, aos casos de inconstitucionalidade de medidas provisórias, a exemplo do que foi expandido pelo STF, no julgamento, em sede de cautelar, da ADIn nº 1.786-MA, *in verbis*:

*"EMENTA – CONSTITUCIONAL ADMINISTRATIVO, PREVIDENCIÁRIO, CONTRIBUIÇÃO DOS SERVIDORES E JUÍZES AO P.S.S.S. RESOLUÇÃO 62, de 1997, que reduziu de doze para seis por cento a alíquota de contribuição dos servidores, Medida Provisória 560, de 26.7.94, reeditada sucessivamente.*

*I – (...).*

*II – No caso, o ato normativo acoimado de inconstitucional é no sentido de que, não convertida em lei a Medida Provisória nº 560, e as que lhe sucederam, perderam elas a sua eficácia, desde a sua edição, voltando a ter vigência plena o regime anterior que disciplinava a contribuição dos servidores para a Seguridade Social, e cuja alíquota era de seis por cento (Decreto nº 83.081/79, modificado pelo Decreto nº 90.817/85). Não considerou o ato normativo objeto da causa que as Medidas Provisórias foram reeditadas dentro nos (sic) prazos das Medidas Provisórias anteriores, desconsiderando também, o disposto no art. 62, parágrafo único da C.F.*

*III – (...)."*

Além disso, no caso específico das medidas provisórias, é bom que se diga que tais normas, além de ter eficácia imediata, não revogam a lei anterior, mas provocam tão-somente a suspensão da vigência e eficácia da lei. Vale dizer, se a medida provisória for rejeitada, a lei anterior, então, será restaurada imediatamente, cabendo ao Congresso Nacional, nesta hipótese, disciplinar as relações jurídicas decorrentes da medida provisória não-convalidada. Na verdade, apenas em caso de aprovação de medida provisória válida, pelo Congresso Nacional, haveria a revogação da lei anterior.

Considerando a eficácia imediata da medida provisória, se tal norma sequer é de todo declarada inconstitucional, mas apenas na parte dispositiva sobre a data em que passaria a produzir efeitos, então, preservada a anterioridade mitigada, não há que se falar em vacância da lei, pois, mesmo durante o lapso de tempo em que a medida provisória não pode ser aplicada, permanece inafastável a regência da legislação anterior.

No presente caso, a partir da edição da Medida Provisória nº 1.212/95, todas as reedições posteriores, incluindo a convalidação efetuada pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, reproduziram o dispositivo pelo qual se pretendia conferir aplicabilidade retroativa a esses atos normativos aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.

Todavia, declarada a inconstitucionalidade apenas de tal disposição, é de se respeitar a eficácia dos mencionados diplomas quanto às demais, contando-se o período de noventa dias, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal, a partir da publicação da primeira medida provisória, nº 1.212, de 28 de novembro de 1995.

Este foi, aliás, o entendimento firmado no STF, em sede do RE 232.896-3/PA, quando foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 15 da Medida Provisória nº 1.212/95, e suas reedições, e do artigo 18 da Lei nº 9.715/98, nos termos do voto do Relator, Ministro Carlos Velloso, citando-se os trechos abaixo reproduzidos:

*“Esclareça-se, primeiro que tudo, que a Med. Provisória nº 1.212, de 28.11.95, que dispõe sobre as contribuições para o PIS e o PASEP, após inúmeras reedições, foi convertida na Lei nº 9.715, de 25.11.98, estabelecendo, no seu artigo 18:*

*‘Art. 18. Esta lei entra em vigor na data de sua publicação, aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.’*

*Repetiu-se, no ponto, portanto, o disposto no art. 15 da Med. Provisória 1.212, de 28.11.95, disposição repetida nas diversas reedições do citado diploma legal.*

*Esclareça-se, aliás, que o art. 17 da Med. Prov. 1.325, de 9.2.96, reedição da citada Med. Prov. 1.212, que dispunha exatamente como o art. 15 da Med. Prov. 1.212 – ‘aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995’ – foi suspenso, cautelarmente, pelo Supremo Tribunal Federal, na ADIn 1.417-DF, Relator o Sr. Ministro Otávio Gallotti (...). É dizer, o Supremo Tribunal Federal determinou a suspensão cautelar da disposição inscrita no art. 17 da Med. Prov. 1.325, que dava efeito retroativo à cobrança.*

*Isto esclarecido, examinemos o acórdão recorrido.*

*Dois são os temas nele tratados que devemos apreciar: 1º) a questão da não observância do princípio da anterioridade nonagesimal; 2º) o acórdão decidiu, mais: não ocorrida a conversão legislativa, fica restaurada a eficácia jurídica dos diplomas legislativos afetados pela medida provisória, dado que a medida provisória não convertida em lei perde eficácia extunc.*

*Examinemos a primeira questão, a da anterioridade nonagesimal. O acórdão, no ponto, é de ser mantido.*

*No RE 168.421-PR, Relator o Ministro Marco Aurélio, decidiu o Supremo Tribunal Federal:*

*‘CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. - ANTERIORIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA CONVERTIDA EM LEI. Uma vez convertida a medida provisória em lei, no prazo previsto no parágrafo único do artigo 62 da Carta Política da República, conta-se a partir da veiculação da primeira o período de noventa dias de que cogita*

o § 6º do artigo 195, também da Constituição Federal. A circunstância de a lei de conversão haver sido publicada após os trinta dias não prejudica a contagem, considerado como termo inicial a data em que foi divulgada a medida provisória.

(...)

O RE é de ser reconhecido e provido, no ponto, em parte, simplesmente para que seja observado o princípio da anterioridade nonagesimal, contados os noventa dias a partir da veiculação da Med. Prov. nº 1.212, de 28.11.95, pelo que declaro a inconstitucionalidade da disposição inscrita no seu artigo 15 – ‘aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995’.

Examino a segunda questão.

No ponto, decidiu o acórdão que, não ocorrida a conversão legislativa, fica restaurada a eficácia jurídica dos diplomas legislativos afetados pela medida provisória, que, não convertidos em lei, perdem eficácia ex tunc.

O acórdão é de ser reformado no ponto.

É que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido do decidido na ADIn 1.617-MS, Relator o Ministro Otávio Gallotti: ‘não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de outro provimento da mesma espécie, dentro de seu prazo de validade de trinta dias.’ (‘DJ’ de 15.8.97).” (Grifou-se)

Em sintonia com o entendimento manifestado pelo STF, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 6, de 19 de janeiro de 2000, com a seguinte redação:

*“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário Nº 232.896-3-PA, declarou a inconstitucionalidade do art. 15, in fine, da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e suas reedições, e do art. 18, in fine, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e, finalmente, considerando o que determina o art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, resolve:*

*Art. 1º Fica vedada a constituição de crédito tributário referente à contribuição para o PIS/PASEP, baseado nas alterações introduzidas pela Medida Provisória Nº 1.212, de 1995, no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, inclusive.*

*Parágrafo único. Aos fatos geradores ocorridos no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996 aplica-se o disposto na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e nº 8, de 3 de dezembro de 1970.” (Grifou-se)*

Confirmando o que já havia sido decidido em sede de Medida Cautelar, o Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ADI nº 1.417-0/DF, para declarar a inconstitucionalidade tão-somente do termo contido no artigo 18 da Lei nº 9.715/98.

Portanto, sem razão o contribuinte quando alega que no período objeto do pedido – março de 1996 a dezembro de 1998 – voltaria a ser aplicada a sistemática de apuração do PIS prevista na Lei Complementar nº 7/70, considerando a declaração apenas parcial de inconstitucionalidade decorrente das decisões acima transcritas, restrita ao início da vigência das disposições contidas na Medida Provisória nº 1.212/95. Em consequência, não cabe discutir-se acerca da semestralidade da contribuição, argüida pelo contribuinte em sede de recurso, uma vez que tal questão se refere à Lei Complementar nº 7/70, cuja sistemática de apuração, como já dito, não mais se aplicava nos períodos incluídos no presente pleito.

Também não se comprova a alegação da empresa de que a IN/SRF nº 6/00 teria vedado a constituição de crédito tributário com base na Medida Provisória nº 1.212/95. Conforme demonstrado acima, a IN apenas estabeleceu que a Medida Provisória nº 1.212/95 somente era aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de março de 1996, caso do presente pedido.

A referida IN foi editada com base no disposto no artigo 4º do Decreto nº 2.346/97, em decorrência da decisão prolatada pelo STF em sede de Recurso Extraordinário e, portanto, antes mesmo que a inconstitucionalidade em causa fosse declarada no controle concentrado.

Assim, não obstante os efeitos *erga omnes* e *ex tunc* conferidos à inconstitucionalidade declarada no controle concentrado, fato é que, a teor da decisão prolatada pelo STF, não tem razão o interessado quando alega ter direito creditório contra a Fazenda Pública, relativamente a recolhimentos de PIS efetuados entre 1996 e 1998, pretendendo a empresa estender a inconstitucionalidade parcialmente declarada a toda a Medida Provisória nº 1.212/95, e suas reedições.

Por fim, cabe observar que, apesar de pretender a aplicação das normas contidas na Lei Complementar nº 7/70 ao período objeto do pedido, a requerente não informa os valores devidos a título de PIS com base em tal norma, os quais, caso houvesse efetivamente direito creditório favorável à empresa, deveriam ser excluídos daqueles recolhidos, cabendo a restituição apenas da diferença.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, considerando, no mérito, não comprovado o direito alegado pela recorrente.

Sala das Sessões, em 10 de março de 2009

  
MAGDA COTTA CARDOZO