



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10880.015296/00-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-006.673 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2019
Recorrente CIA PAULISTA DE TRENS METROPOLITANOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/1994 a 30/09/1995

SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. CONTRIBUINTE DO PASEP.

As sociedades de economia mista, independentemente de suas atividades econômicas, estão sujeitas à contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP (LC 08/70) e não para o Programa de Integração Social - PIS (LC 07/70).

NULIDADE. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE PASEP. CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Observadas as normas inerentes ao procedimento administrativo, havendo a oportunidade para esclarecer os fatos controvertidos, garante-se, assim, o exercício da ampla defesa e ao contraditório, não havendo que se falar em nulidade. Também não há que se falar em *reformatio in pejus* quando a própria autoridade *a quo* reformou despacho decisório por ela anteriormente proferido, uma vez que a Manifestação de Inconformidade é a oportunidade para o contribuinte demonstrar e comprovar eventuais equívocos e falhas ocorridas no Despacho Decisório, estando plenamente garantido o exercício de seu direito de defesa.

PASEP. REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AOS DECRETOS N°s 2.445/1988 E 2.449/1988 - PRAZO DECADENCIAL

A contagem do prazo da prescrição quinquenal do direito à restituição de indébito tributário decorrente de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pedido foi protocolado até a data de 8 de junho de 2005, deve ser feita segundo a tese “dos cinco mais cinco”, cinco anos para extinção do crédito tributário pela homologação tácita e mais cinco para exercer o direito, resultando prazo total de dez anos a partir do fato gerador.

CONTRIBUIÇÃO AO PASEP. SEMESTRALIDADE. PAGAMENTO

Os indébitos dessa contribuição, no período compreendido entre janeiro de 1989 e dezembro de 1995, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, e nos da Medida Provisória n° 1.212/1995 e de suas reedições, deverão ser calculados considerando-se que a base de cálculo do PASEP era a receita

operacional e as transferências recebidas no sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

Aguardando Nova Decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do relator. Vencida a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne que negava provimento ao recurso, nos termos da declaração de voto lida em sessão.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz e Cynthia Elena de Campos.

Relatório

Trata o presente processo, de **Pedido de Restituição** no valor total de R\$ 2.483.950,95, protocolizado pela Recorrente em 06.10.2000 (fl. 02) relativo aos recolhimentos da contribuição para PIS/PASEP que teriam sido indevidamente recolhidos a maior em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos Leis n.ºs 2.445/1988 e 2449/1988, referentes ao período de apuração compreendido entre junho de 1994 a setembro 1995 (planilhas de fls. 13 e DARF's de fls. 166/207), cumulado com pedidos de compensação de fls. 157, 159 e 161.

Por trazer uma síntese do processo e dos argumentos aventados em sede da Manifestação de Inconformidade, peço vênha para adotar o relatório do Acórdão n.º 16-16.682 da 9ª Turma da DRJ em São Paulo/SP (fls. 423/477):

"(...) Através do despacho decisório da EQITD/DIORT/DERAT/SPO de fls. 124 a 130, o pedido de restituição foi deferido parcialmente, reconhecendo direito creditório no montante original de R\$ 101.762,50, e homologadas as compensações declaradas até o limite do direito creditório reconhecido, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

i) Como o pedido de restituição foi protocolizado em 06/10/2000, houve o decurso do prazo decadencial para os pagamentos efetuados antes de 06/10/1995, conforme previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional (Lei no 5.172, de 25/10/1966) e no Ato Declaratório SRF n.º 96/99;

ii) Houve o reconhecimento que são indevidos os pagamentos efetuados 13/10/95 e 30/10/95 (referentes ao mês de 09/95), únicos não atingidos pelo

prazo decadencial, pois a empresa recolheu o PIS com base na receita bruta (Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88), e conforme o art. 3º da LC n.º 7/70 o contribuinte tinha o direito de recolher a contribuição pela alíquota de 5% sobre o IR devido (PIS-REPIQUE). Como para o período de apuração em questão não houve IR devido (fls. 121), o contribuinte não estaria obrigado a recolher a contribuição do mês de setembro de 1995.

6. Conforme extratos e documentos de fls. 132 a 142, verifica-se que, tendo em vista o deferimento de direito creditório no montante original de R\$ 101.762,50, foram homologadas as compensações dos seguintes débitos constantes do pedido de compensação de fls. 83:

i) Totalidade do débito do PIS do período de apuração de 01/2001 no valor de R\$ 139.049,17;

ii) Parte do débito do PIS do período de apuração de 02.2001. De um total declarado de R\$ 128.678,15 foi homologado o valor de R\$ 78.975,30, tendo remanescido o débito de R\$ 49.702,85.

7. O contribuinte, inconformado com despacho decisório que deferiu em parte seu pleito, apresentou sua manifestação de inconformidade em 07.06.2004 (fls. 151 a 164), acompanhada de documentos de fls. 165 a 182, no qual argumenta, em síntese, que:

7.1 Tratando-se de tributo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e retirado do sistema positivo por Resolução do Senado Federal, o prazo para o contribuinte pleitear sua restituição/compensação é de 05 anos contados da data da publicação da Resolução do Senado que suspendeu a eficácia dos dispositivos inconstitucionais. Cita Acórdãos do Conselho de Contribuintes para corroborar sua tese;

7.2 Mesmo que assim não fosse, sendo o PIS/PASEP tributo sujeito ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário somente ocorre com a homologação pela Fazenda. Não sendo esta homologação expressa, operar-se-á tacitamente com o decurso do prazo de 05 anos descrito no art. 150, §4º do CTN. Somente a partir desse momento (05 anos do recolhimento) é que se inicia o prazo descrito no art. 168, I do CTN, para o contribuinte pleitear a restituição de valores pagos a maior ou indevidamente. Cita Acórdãos do Conselho de Contribuintes para corroborar sua tese;

7.3 Alega ainda que o art. 10 do Decreto-lei no 2.052/83 expressamente dispõe que a prescrição para a cobrança e, "mutatis mutandis, para a pretensão de repetição/compensação da contribuição para o PIS/PASEP é de 10 anos contados da data do fato gerador. Cita jurisprudência judicial para corroborar sua tese;

8. Através de despacho da 6ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 195 a 198) o processo foi encaminhado para a EQITD/DIORT/DERAT/SPO, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

i) O contribuinte, conforme o seu Estatuto Social, é sociedade de economia mista, vinculada ao Governo do Estado de São Paulo, assim está legalmente enquadrada como contribuinte do PASEP (LC n.º 8/70) e não de PIS (LC n.º 7/70);

ii) Não há fundamento legal para a interessada ser enquadrada como contribuinte de PIS-REPIQUE (LC n.º 7/70), pois, **sendo sociedade de economia mista**, é contribuinte do PASEP, conforme art. 3.º da LC n.º 8/70;

iii) Tendo em vista que o litígio submetido à DRJ restringe-se a questão da decadência, o processo foi encaminhado a EQITD/DIORT/DERAT/SPO, para análise e demais providências que julgasse necessárias.

9. Através do despacho de fls. 200 a 205, a DIORT/DERAT/SPO, Re-Ratificou o despacho decisório anterior de fls. 124 a 130, indeferindo o pedido de restituição no valor parcial de R\$ 101.762,50, de sorte a manter o indeferimento do total pleiteado à fl. 01, e, em consequência, não homologando as compensações declaradas, em síntese, com base nos seguintes fundamentos:

i) A retificação refere-se à parte que foi deferida no despacho decisório anterior, ou seja, sobre o valor de R\$ 101.762,50;

ii) No despacho anterior proferido pela EQITD/DIORT/DERAT/SPO, verifica-se que o auditor incorreu em equívoco ao encaminhar proposta de deferimento parcial. **A empresa jamais poderia ser contribuinte do PIS-REPIQUE**, visto tratar-se de sociedade de economia mista, vinculada ao Governo do Estado de São Paulo.

Dessa forma, a empresa estaria obrigatoriamente enquadrada como contribuinte do PASEP conforme LC no 08/70, ou seja, não caberia enquadrá-la como contribuinte do PIS-REPIQUE, como ocorreu no despacho anterior, posto que não respaldo na legislação;

iii) A Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, foi instituída pela Lei Complementar no 08, de 03/12/1970. Nos termos dessa legislação, são contribuintes do PASEP a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, bem como, as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios. O artigo 3.º da Lei Complementar n.º 08/70 estabelece a base de cálculo e as alíquotas do PASEP, para as sociedades de economia mista, in verbis: "Art. 3.º- As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios contribuirão para o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1.º de julho de 1971; 0,6% (seis décimos por cento) em 1972 e 0,8% (oito décimos por cento) no ano de 1973 e subsequentes." ;

iv) Posteriormente, os Decretos-lei n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, em seu art. 1.º, inciso III, vieram determinar que as empresas públicas, sociedades de economia mista e respectivas subsidiárias, e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo Poder Público, **contribuiriam para o PASEP com base na receita operacional bruta e transferências correntes e de capital recebidas, fazendo incidir sobre estas alíquota de 0,65%.**

Com a decisão do Supremo Tribunal Federal que considerou inconstitucionais os Decretos-leis n.º 2.445/1988 e 2.449/1988 e a posterior suspensão da execução dos referidos Decretos-leis pelo Senado Federal, foi restabelecida a vigência das Leis Complementares n.º 07/1970 e 08/1970, com todas as

alterações posteriores que não foram julgadas inconstitucionais pela Egrégia Suprema Corte. Nesse sentido o Parecer PGFN n.º 437/98 (item 25);

v) Assim, A época dos períodos de apuração em questão (06/94 a 09/95), a empresa era contribuinte do PASEP, conforme o art. 3.º da LC n.º 8/70, e não do PIS (LC n.º 7/70);

vi) Como sociedade de economia mista, o interessado submete-se As regras contidas na LC n.º 08/70, conforme prevê o seu artigo 3.º. Acatar a pretensão da impugnante importaria em ofensa ao princípio da legalidade, previsto no art. 37 da CF/1988, visto que a LC no 07/70, não prevê dentre os contribuintes do PIS-REPIQUE, as sociedades de economia mista;

vii) Não consta nos autos que o contribuinte tenha recorrido ao Judiciário para contestar a recepção da LC no 8/70 pela CF/88, e também não se tem notícia de qualquer Argüição de Descumprimento de Preceito Fundamental — ADPF (ação de controle concentrado aplicável As questões de recepção das normas anteriores A Lei Fundamental) em razão desta Lei Complementar;

viii) O Parecer Normativo COSIT n.º 1/96, citado pela requerente, foi editado na vigência da Medida Provisória n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995 e suas reedições, a qual modificou a sistemática de apuração do PIS e do PASEP, unificando-a para as duas contribuições, sendo aplicável somente aos fatos geradores ocorridos a partir de março de 1996;

ix) O Parecer Normativo COSIT no 1/96 foi editado visando esclarecer dúvidas suscitadas por entidades públicas quanto A apuração do PIS/PASEP de acordo com a nova sistemática prevista na Medida Provisória n.º 1.212/95, como esclarece o próprio texto do Parecer. Portanto, as orientações e conclusões nele expressas devem ser interpretadas no contexto da nova norma, não se aplicando à sistemática anterior, prevista na Lei Complementar n.º 7/70 e na Lei Complementar n.º 8/70. O entendimento manifestado no item 4 do Parecer está inserido na forma de apuração prevista na Medida Provisória n.º 1.212/95, a partir da qual a tributação das sociedades de economia mista com controle acionário estatal passou a se dar da mesma forma que as demais pessoas jurídicas de direito privado.

10. O contribuinte, inconformado com despacho decisório que Re-Ratificou o despacho decisório anterior, indeferindo o pedido de restituição e não homologando as compensações declaradas, apresentou nova manifestação de inconformidade em 09.04.2007 (fls. 208 a 224), acompanhada de documentos de fls. 225 a 226, no qual argumenta, em síntese, que:

10.1 A Delegacia de Julgamento (DRJ), ao analisar o recurso interposto pela recorrente, entendeu que a primeira decisão administrativa continha erro e, por isto, determinou que fosse proferida nova decisão sem o suposto erro em exame. Note-se que o recurso citado tinha apenas um ponto em discussão: o prazo para restituição de tributo indevidamente pago. A parte restante da discussão, acerca do enquadramento legal dos recolhimentos feitos pela recorrente, não poderia ser objeto de reforma pela autoridade julgadora, já que não era objeto daquele recurso;

10.2 A decisão da DRJ é nula, o que vicia o processo como um todo. A DRJ não tinha atribuição legal para, analisando o recurso interposto pela recorrente,

agravar sua situação, já que é descabido o instituto da "reformatio in pejus" no direito administrativo. Cita doutrina e jurisprudência administrativa para corroborar seu entendimento. A decisão proferida pela DRJ deve ser anulada, com o julgamento da manifestação de inconformidade anteriormente interposta nos limites da discussão administrativa (tão somente prazo de prescrição/decadência);

10.3 Se já não bastasse a nulidade citada, a recorrente não foi intimada da decisão proferida pela DRJ que determinou o retorno dos autos à origem para correção do suposto erro existente na primeira decisão administrativa. A recorrente apenas tomou conhecimento da referida situação por meio do relatório constante da decisão objeto deste recurso. A ausência de intimação impediu a apresentação de recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. Feriu, portanto, seu direito de defesa e o devido processo legal, impedindo a recorrente de apresentar recurso para o órgão julgador competente. A r. decisão ora recorrida deve ser anulada, abrindo-se novo prazo para a recorrente interpor recurso voluntário contra a decisão proferida pela DRJ;

10.4 Reitera as alegações de que não houve o transcurso do prazo decadencial para pleitear a restituição/compensação apresentadas na primeira manifestação de inconformidade;

10.5 Após o advento da CF/88 não podem mais prevalecer as disposições que impliquem em tratamentos diferenciados entre as empresas públicas ou sociedades de economia mista que explorem atividade econômica e as empresas privadas, conforme se extrai do art.

5º, caput e 150, II, e mais especificamente no que se refere as sociedades de economia mista, do art. 173, §1º, II da CF/88;

10.6 A exigência de contribuição ao mesmo fundo (PIS/PASEP) das empresas públicas e sociedades de economia mista de forma diferenciada ao que é exigida das empresas privadas implica numa atribuição de regimes tributários diversos;

10.7 Desde a edição das Leis Complementares n.º 19/74 e 26/75 o fundo gerado com a arrecadação das contribuições ao PIS e PASEP foi unificado, sendo unificada também a sua destinação. Assim, tendo em vista que tanto a contribuição para o PIS como para o PASEP se destinam ao mesmo fundo, cujo fim foi unificado e beneficia tanto empregados sujeitos ao regime da CLT como a servidores públicos, é inconteste que a ora recorrente, a partir da CF/88, não podia ser compelida a contribuir para o mesmo fundo de forma mais gravosa que as empresas privadas prestadoras de serviços, sob pena de violação aos mandamentos constitucionais que determinam a igualdade de tratamento tributário;

10.8 A Consultoria Geral da República (CGR), por meio do Parecer JCF no 18/93, asseverou que as sociedades de economia mista são tratadas em condições de igualdade com os empreendimentos de natureza privada, estando sujeita As normas, usos e praxes da empresa privada quanto à obrigação de pagar tributos. Segundo o Parecer o empregado da sociedade de economia mista não é servidor público e, via de consequência, não faz jus A estabilidade prevista no art. 15 da Lei n.º 7.733/89. O Chefe do Poder Executivo já reconheceu que os funcionários das sociedades de economia mista não são

servidores públicos, é contraditório e esdrúxulo admitir que a recorrente seja contribuinte do PASEP. Portanto, desde a CF/88 a recorrente não é contribuinte do PASEP mas sim do PIS, pois esta é a contribuição recolhida pelas pessoas jurídicas de direito privado, As quais as sociedades de economia mista com a recorrente estão enquadradas para todos os fins, inclusive para tratamento tributário, nos termos do art. 173, §1º da CF/88. Cita jurisprudência para corroborar seu entendimento;

10.9 Tanto o Parecer JCF n.º 18/93 com o Parecer Normativo COSIT n.º 01/96 devem ser aplicados ao caso em exame, não só em razão de seus fundamentos, mas, principalmente, como norma que vincula a Administração Federal. O Parecer Normativo COSIT n.º 01/96 e no Parecer JCF n.º 18/93 representam o entendimento da Administração Pública A época dos pagamentos indevidos. Qualquer interpretação diversa da constante nos pareceres citados configura evidente ofensa ao inciso XII do art. 2º da Lei n.º 9.784/99;

10.10 Caso se entenda que é possível impor-se a ora recorrente contribuição ao fundo do PISPASEP de forma diferenciada daquela que fora exigível das empresas privadas que também se dedicavam à prestação de serviços, é preciso mencionar que, ao menos parte dos créditos da recorrente devem ser reconhecidos. Isto porque, como já reconhecido pela jurisprudência, inclusive do Conselho de Contribuintes, os ditames do Decreto n.º 71.618/72 versam sobre a base de cálculo semestral da contribuição ao fundo aqui tratada, e não sobre o pagamento. A base de cálculo da contribuição para o fundo do PISPASEP é a receita do sexto mês anterior A ocorrência do fato gerador, não podendo haver a incidência de correção monetária.

Cita jurisprudência para corroborar seu entendimento.

11. É o relatório.

No entanto os argumentos aduzidos pela Recorrente não foram suficientes e a DRJ em São Paulo/SP, considerou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos (fls. 423/424):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/1994 a 30/09/1995

NULIDADE. REFORMATIO IN PEJUS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em reformatio in pejus quando a própria autoridade a quo reformou despacho decisório por ela anteriormente proferido. A manifestação de inconformidade é a oportunidade para o contribuinte demonstrar e comprovar eventuais equívocos e falhas ocorridas no despacho decisório, estando plenamente garantido o exercício de seu direito de defesa.

RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de pedir restituição, mesmo nas hipóteses de norma declarada inconstitucional, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos,

contados da data do recolhimento indevido (Ato Declaratório SRF 96/99).

SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. CONTRIBUINTE DO PASEP.

A norma instituidora da Contribuição para o Pasep dispõe que entre os seus contribuintes se encontram as sociedades de economia mista.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar argüições de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

PASEP. PRAZO DE PAGAMENTO.

O art. 14 do Decreto n.º 71.618/72 não dispõe sobre a base de cálculo, mas sim sobre o prazo de pagamento. Desde a edição da Lei n.º 7.691, em 15/12/88, o prazo para pagamento deixou de ser o de seis meses, contados do fato gerador.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CONVERSÃO EM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Os pedidos de compensação que estavam pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, quando da entrada em vigor da MP n.º 66/02, são considerados declarações de compensação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

A ciência da decisão que não homologa a compensação deve ser efetuada antes do prazo de cinco anos prescrito pelo art. 74, § 5º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.833/2003. Após o transcurso deste prazo, não é dado Administração pretender não homologar a compensação declarada.

Solicitação Deferida em Parte

Intimada desta decisão em 19/09/2008 - sexta feira (fl. 480), a Recorrente apresenta Recurso Voluntário (fls. 483/531) em 20/10/2008 (fl. 483), repisando os termos de sua Manifestação de Inconformidade, aduzindo em síntese, que:

(i) anular o processo desde a decisão pela DRJ, inclusive este ato, para que outra decisão seja proferida com análise da primeira Manifestação de Inconformidade apresentada e da **única questão ali debatida, qual seja,** o prazo de decadência/prescrição para restituição do indébito tributário;

(ii) anular o processo após a decisão proferida pela DRJ, com a nova intimação da ora Recorrente, para que ela possa interpor Recurso Voluntário contra aquela decisão, em atendimento aos princípios da ampla defesa e do contraditório;

(iii) reformar o Acórdão recorrido, para que seja dado à Recorrente o mesmo tratamento jurídico tributário aplicado às empresas de direito privado prestadoras de serviço, com o integral acolhimento de seu pedido de restituição/compensação, inclusive no que atine aos índices integrais de correção monetária (de acordo com a jurisprudência pacífica do STJ);

(iv) reformar o acórdão recorrido, para que seja reconhecido o direito da Recorrente ao ressarcimento dos valores pagos a maior, no período em discussão, a título de Contribuição ao PIS/PASEP, **levando-se em conta a base de cálculo semestral da exação**, sem a incidência de correção monetária, como prevista no artigo 14 do Decreto n.º 71.618/72, reconhecendo-se, na restituição, a necessidade de inclusão dos índices integrais de correção monetária (de acordo com a jurisprudência pacífica do STJ);

Requer, ainda, tendo em vista o disposto no art. 74, § 11 da Lei n.º 9.430/96, seja imputada a suspensão da exigibilidade dos débitos no sistema da RFB.

Em seguida, os autos foram remetidos para este CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Waldir Navarro Bezerra

I- Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Como relatado, trata os autos de Pedido de Restituição/Compensação dos valores pagos pela Recorrente - **sociedade de economia mista**, que tem por objeto a prestação de serviços de transporte de passageiros, a título de contribuição ao PIS/PASEP, por força da alteração da base de cálculo, veiculada pelos Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e retirados do sistema jurídico pela Resolução do Senado Federal n.º 49/95, referente aos **períodos de apuração de junho/94 a fevereiro/96**.

Desta forma, adentraremos em cada um dos argumentos aventados em sede recursal a seguir.

II- Das Preliminares de nulidade

Aduz a Recorrente em seu recurso que, "(...) Note-se que a manifestação de inconformidade antes mencionada tinha apenas um ponto em discussão: **o prazo para restituição de tributo indevidamente pago**. A parte restante da discussão, acerca do enquadramento legal dos recolhimentos feitos pela Recorrente, não poderia ser objeto de reforma pela autoridade julgadora, **já que não era objeto daquele recurso**".

Como se vê, em seu recurso a Recorrente alega que:

(a) a decisão da DRJ teria que ser anulada, argumentando que a mesma não tinha atribuição legal para, analisando recurso interposto pela Recorrente, agravar sua situação, já que é descabido o instituto da "*reformatio in pejus*" no direito administrativo brasileiro. Insiste que a Manifestação de Inconformidade original (fls. 263/291), tinha apenas um ponto em discussão: o prazo para restituição de tributo indevidamente pago; que a parte restante da discussão, acerca do enquadramento legal dos recolhimentos feitos pela Recorrente, não poderia ser objeto de reforma pela autoridade julgadora, já que não era objeto daquele recurso.

(b) não foi intimada da decisão proferida pela DRJ que determinou o retorno dos autos a origem para correção do suposto erro existente na primeira decisão administrativa.

Pois bem. Na decisão da DRJ restou expressamente consignado que, "*de fato, a manifestação de inconformidade original (fls. 151 a 164) tinha apenas um ponto de discussão*" e entendeu correta a decisão adotada, uma vez que havia determinado que fosse sanado o erro da autoridade preparadora do Despacho Decisório, conforme retratado no trecho abaixo reproduzido:

"(...) De fato a manifestação de inconformidade original (fls. 151 a 164) tinha apenas um ponto de discussão, o prazo para restituição de tributo indevidamente pago, porém, exatamente por esse motivo, o processo foi encaminhado para a autoridade a quo (DIORT/DERAT/SPO) para que fosse revisto o teor do despacho decisório original quanto ao enquadramento legal do contribuinte (PIS ou PASEP).

O despacho decisório original (fls. 124 a 130) foi reformado pela própria autoridade a quo (DIORT/DERAT/SPO), através da Re-Ratificação de Despacho Decisório de fls. 200 a 2005, e não por esta autoridade julgadora (DRJ/SP1). Assim, não há que se falar em "reformatio in pejus". (Grifei)

Em suma, como bem asseverado pela decisão recorrida, ao contrário do afirmado pela Recorrente, não houve decisão prolatada pela DRJ/SP1 agravando a situação da Recorrente. O julgador, analisando o processo, verificou provável existência de equívoco no preparo do Despacho Decisório original, e tratando-se de matéria não devolvida àquele Órgão julgador, encaminhou o processo, através do Despacho de fls. 351/357, para a DIORT/DERAT/SPO (Autoridade preparadora) que procedesse a reanálise do conteúdo do Despacho Decisório e tomasse as providências cabíveis.

Ao meu sentir, tal procedimento está em plena consonância com os princípios da legalidade, indisponibilidade do interesse público e da verdade material que norteiam o processo administrativo.

Alega ainda a Recorrente que não foi intimada da decisão proferida pela DRJ que determinou o retorno dos autos origem para a correção do erro existente na primeira decisão administrativa, apenas tomou conhecimento da referida situação por meio do relatório constante da decisão objeto deste recurso, verdadeiro absurdo que não pode prosperar.

No caso, também não assiste razão a Recorrente. Não há que se falar em qualquer ausência de intimação, pois não houve decisão da DRJ/SP1 da qual a Recorrente devesse ser intimado e qualquer possibilidade de apresentação de Recurso Voluntário ao CARF. Ademais, a Recorrente **foi intimada do Despacho Decisório original, bem como da Re-Ratificação de**

Despacho Decisório conforme documentos de fls. 236 e 374, respectivamente, tendo a Recorrente apresentado as Manifestações de Inconformidade de fls. 263/289 e nova Manifestação de fls. 377/411, que foram objeto de apreciação do julgamento da 1ª instância administrativa (decisão recorrida).

Assim, não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente, ao devido processo legal, ou ao duplo grau de jurisdição, uma vez que foi dada oportunidade à Recorrente proceder sua defesa, como o fez e comprovado nos presentes autos, tudo conforme previsto no art. 18, III, do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

§ 1º (...).

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Por fim, as hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal estão perfeitamente definidas nos incisos I e II, do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, que trata do Processo Administrativo Fiscal (PAF), com as alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748/93, *in verbis*:

"Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa" (...).

Conforme o dispositivo acima, no caso sob análise, a Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária - DERAT/SP, é a autoridade competente para apreciar originariamente os pleitos relativos a restituição/compensação da Recorrente.

Após intimada, nas Manifestações de inconformidade, foi dada a oportunidade para a Recorrente demonstrar e comprovar eventuais equívocos e falhas ocorridas no Despacho Decisório, e verifica-se nos autos que restou plenamente garantido o exercício de seu direito de defesa, bem como neste momento quando da análise de seu recurso apresentado.

Portanto, com a devida vênia, não há que se falar em nulidade do acórdão, eis que não demonstrado qualquer prejuízo à defesa, bem como qualquer afronta ao art. 59 do Decreto 70.235/72. As peças recursais da Recorrente, gize-se, da leitura das mesmas depreende-se que o contribuinte bem defendeu-se das infrações a ele imputadas.

Concluindo, não procede a alegação de **nulidade** da decisão que Re- Ratificou o Despacho Decisório (fls. 361/369), pois não houve nenhuma das situações previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, acima reproduzido.

III - Do prazo Prescricional (Decenal)

Aduz a Recorrente que, "(...)Destarte, e à vista de que a) a Resolução n.º 49 do Senado Federal, que suspendeu a eficácia dos Decretos-lei n.ºs 2.445 e 2.449/88, foi publicada no Diário Oficial da União do **dia 10.10.1995**, e b) o presente pedido de restituição/compensação foi protocolado no dia **06.10.2000**, isto é, dentro do prazo de cinco anos para o exercício do direito ao pedido de restituição/compensação, é indene de dúvidas que os créditos decorrentes de pagamentos indevidos feitos pela Recorrente não foram atingidos pela decadência ...".

Por outro lado, não fossem suficientes as razões acima para espancar a suposta ocorrência da decadência do direito de se pleitear a restituição/compensação dos valores pagos indevidamente pela Recorrente, tem-se, ainda, que o art. 10, do Decreto-lei n.º 2.052/83 expressamente dispõe que a prescrição para a cobrança e, "*mutatis mutandi*", para a pretensão de repetição/compensação, da contribuição ao PIS/PASEP é de 10 (dez) anos, contados da data do fato gerador, como segue:

"Art. 10. A ação para cobrança das contribuições devidas ao PIS e ao PASEP prescreverá no prazo de 10 (dez)anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento." (grifo nosso).

Aduz ainda que o prazo para restituição de tributos sujeito a lançamento por homologação é de 10 (dez) anos, e não de 5 (cinco) como aduzido pela Fiscalização no Acórdão repelido e já contestado em Manifestação de Inconformidade. Apresenta o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), de que o prazo para exercer o direito ao pedido de restituição de tributos sujeitos ao lançamento por homologação seria de dez anos (tese dos cinco mais cinco).

Pois bem. Na ausência de manifestação dos órgãos jurisdicionais quanto prescrição, deveria ser aplicado no processo o entendimento da Administração Tributária sobre o tema, que toma por base as disposições do CTN. O referido prazo rege-se pelo art. 168 do CTN, c/c o art. 165 do Código Tributário Nacional.

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

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[...].

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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

[...].”

Nesse diapasão, no presente caso, o Fisco entendeu que os pagamentos feitos pela Recorrente utilizando-se da sistemática prevista nos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88, ocorreram entre **06/1994 e 09/1995** (conforme consta do Demonstrativo de fl. 13 - período apuração: junho/94 a setembro/95), ou seja, tendo em vista que o pedido administrativo de restituição foi protocolizado em **06.10.2000**, o Acórdão recorrido conclui que decaiu o direito do impugnante pleitear a restituição dos pagamentos efetuados antes de **06.10.1995**.

Por outro lado, no que tange à discussão acerca do termo inicial a ser considerado para a contagem do prazo prescricional/decadencial, importante trazer à baila o que preceitua o art. 62, § 2º, Anexo I, do RICARF/2015 (Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015), determinando que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (antigo CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, essa questão não mais comportaria debates.

Nos termos destes dispositivos legais, o prazo de cinco anos para se verificar a prescrição do direito à repetição de indébitos tributários, no caso de pagamento indevido e/ou a maior, deveria ser contado a partir da extinção do crédito tributário pela homologação tácita.

No entanto, no julgamento do **RE nº 566.621/RS**, que tratou da aplicação do art. 3º da Lei Complementar (LC) nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que deu interpretação ao inciso I do art. 168 do CTN (Lei nº 5.172, de 1966), sobre a ocorrência da extinção do crédito tributário, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que aquele artigo somente se aplica às ações (pedidos) de restituição, ajuizadas (protocolados) a partir de 09 de junho de 2005.

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal, por conseguinte, enfrentando o tema, decidiu, no âmbito do Recurso Extraordinário 566.621/RS (04/08/2011), ser aplicável o novo prazo de 5 anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Ou seja, para os pedidos de repetição de indébito apresentados anteriormente a 9 de junho de 2005, poder-se-ia considerar o prazo prescricional/decadencial de 10 (dez) anos.

Para melhor compreensão, transcrevo a ementa do referido Acórdão:

PLENÁRIO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.621/RIO GRANDE DO SUL.

RELATORA : MIN. ELLEN GRACIE

DIREITO TRIBUTÁRIO LEI INTERPRETATIVA APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 DESCABIMENTO VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a

lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Assim, em face dessa decisão e do disposto no art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), c/c decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp nº 1.012.903/RJ, para os pedidos de restituição protocolados **até a data de 8 de junho de 2005**, a extinção do crédito tributário, de forma tácita, se deu somente depois de decorridos 5 (cinco) anos contados a partir do respectivo fato gerador e, conseqüentemente, o prazo prescricional quinquenal para se pedir a restituição de indébito decorrente de pagamento indevido e/ ou maior deve ser contado a partir da data da extinção tácita, resultando prazo total de 10 (dez), tese “dos cinco mais cinco”, até então aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

No mesmo sentido, este CARF já considerou tal dispositivo, eis a Súmula 91:

Súmula CARF nº 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.”

Pois bem. Neste caso, os pedidos de compensação, em discussão, foram protocolados em **06/10/2000** (PER, fl. 02). No caso sob exame, o momento em que o contribuinte protocoliza o seu pedido na Receita Federal do Brasil é o marco a servir de referência para verificar-se a extinção do direito à restituição (ou não).

Assim, aplicando-se neste processo o disposto no Recurso Extraordinário 566.621/RS (04/08/2011), conclui-se que o direito à restituição dos valores indevidos abrange os recolhimentos efetuados **após 06/10/1990**. O pagamento feito pelo contribuinte utilizando-se da sistemática prevista nos Decretos-lei nºs 2.445/88 e 2.449/88 ocorreram entre **06/1994 e 09/1995**, conforme pode ser verificado no Demonstrativo de fl. 13, ou seja, persiste o direito quanto ao recolhimento efetuado após a data de 06/10/1990.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte quanto a decadência, para reconhecer seu direito à repetição/compensação dos indébitos decorrentes dos pagamentos indevidos e/ ou maior do PIS, para afastar os argumentos da prescrição, **cabendo à autoridade administrativa, caso haja, apurar os indébitos e seu montante respectivo.**

IV- Da contribuição para o PASEP pelas Sociedades de Economia Mista.

Argumenta a Recorrente em seu recurso da, "(...) impossibilidade de se exigir da ora recorrente a contribuição ao fundo do PIS/PASEP em patamar superior ao que exigido a esse mesmo título das empresas privadas prestadoras de serviços - princípio da isonomia / art. 173, § 1º, inciso II da CF/88".

Afirma que, após o advento da CF/88, não podem mais prevalecer as disposições que impliquem em tratamentos diferenciados entre as empresas públicas ou sociedades de economia mista que explorem atividade econômica e as empresas privadas, conforme se extrai do artigo 5º, "caput" e 150, inciso II e, mais especificamente **no que se refere às sociedades de economia mista, do artigo 173, § 1º, inciso II da CF/88**.

Ressalta que os argumentos acima, comprovam a correção do procedimento da Recorrente e a necessidade de reforma da decisão recorrida, com o acolhimento integral de seu pedido de restituição/compensação, não se pode esquecer que o **Parecer Normativo COSIT n.º 1, de 22.05.1996**, devem ser aplicados ao caso em exame, não só em razão de seus fundamentos, mas, principalmente, como norma que vincula a Administração Federal.

Pois bem. Na fundamentação do Pedido de Restituição (fls 03/07) a Recorrente afirma ter direito a restituição dos valores pagos de PIS/PASEP, dos períodos de apuração de 06/94 a 09/95, alegando que recolheu a contribuição com base na alíquota de 0,65% sobre a receita bruta, conforme os Decretos-lei n's 2.445/88 e 2.449/88, e que, com a declaração de inconstitucionalidade dos referidos Decretos-lei e a edição da Resolução n.º 49/95 do Senado Federal, a contribuição passou a ser devida nos termos da Lei Complementar n.º 7/70, isto é, 5% sobre o imposto de renda devido (PIS-REPIQUE).

Esse tema foi muito bem desenvolvido pela decisão de piso, que subscrevo trechos, adotando-as como razão de decidir, forte no § 1º do art. 50 da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, passando as mesmas a fazer parte integrante desse voto.

A Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP, foi instituída pela Lei Complementar n.º 08, de 03/12/1970. Nos termos dessa legislação, são contribuintes do PASEP a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios, bem como, as autarquias, empresas públicas, **sociedades de economia mista** e fundações da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios.

Os artigos 1º e 3º da LC n.º 08/70, estabelece a base de cálculo e as alíquotas do PASEP, para as sociedades de economia mista, *in verbis*:

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

(...).

*Art. 3º - As autarquias, empresas públicas, **sociedades de economia mista** e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios contribuirão para o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1º de julho de 1971; 0,6% (seis décimos por cento) em 1972 e 0,8% (oito décimos por cento) no ano de 1973 e subsequentes.*

Cumprе observar que a Recorrente, conforme o seu Estatuto Social (fls. 47/93), **é sociedade de economia mista**, vinculada ao Governo do Estado de São Paulo, **assim, estava legalmente enquadrada como contribuinte do PASEP**, nos termos dispostos no art. 3º da Lei Complementar n.º 8/70, regulamentada pelo Decreto n.º 71.618, de 26.12.72, tendo por base de cálculo as receitas operacionais e transferências recebidas através dos orçamentos da União e do

Estado, e, por aliquota o percentual de 0,4%, de julho a dezembro de 1971, 0,6% em 1972 e 0,8% no ano de 1973 e subsequentes.

O Decreto-lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, alterado pelo Decreto-lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988, estabelecia em seu art. 1º, n.º III, que as sociedades de economia mista estariam obrigadas ao recolhimento da contribuição ao PIS/PASEP, cuja base de cálculo seria composta pela receita operacional bruta acrescida das transferências correntes e de capital, incidindo sobre o total a aliquota de 0,65%.

Com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que considerou inconstitucionais os Decretos-leis n.º 2.445/1988 e 2.449/1988 e a posterior suspensão da execução dos referidos Decretos-leis pelo Senado Federal, foi restabelecida a vigência das Leis Complementares n.º 07/1970 e 08/1970, com todas as alterações posteriores que não foram julgadas inconstitucionais pela Suprema Corte.

Como se vê, a base de cálculo prevista para as sociedades de economia mista na Lei Complementar n.º 8/70 e nos Decretos-leis no 2.445/88 e 2.449/88 é a mesma; forçando-se a concluir que, com a diminuição da aliquota de 0,8% para 0,65%, na realidade, a contribuição para o PASEP a partir dos citados Decretos-leis, em relação a essas sociedades, passou a ser menor do que aquela prevista na Lei Complementar n.º 8/70, não tendo, pois, que se falar em restituição de valores pagos a maior.

Dessa maneira, da análise dos documentos anexados aos autos não se pode concluir que o contribuinte tenha recolhido contribuições ao PIS/PASEP em valores superiores àqueles devidos com base nas Leis Complementares n.º 7/70 e 8/70.

Argumenta a Recorrente que, em respeito aos princípios e preceitos constitucionais advindos com a nova ordem magna (isonomia e art. 173, § 1º, II), estabelecida pela CF/88, deve receber o mesmo tratamento dispensado as demais prestadoras de serviço de direito privado.

Não assiste razão à Recorrente, simplesmente, por inexistir amparo legal para tanto. Ocorre que a interessada como sociedade de economia mista, submete-se as regras contidas na LC n.º 08/1970, conforme prevê o seu artigo 3º. Acatar a pretensão da Recorrente, importaria em ofensa ao princípio basilar da legalidade previsto no art. 37 da CF/1988, visto que a LC no 07/1970, não prevê dentre os contribuintes do PIS-REPIQUE as sociedades de economia mista.

No que concerne à alegação de que a aplicação da LC n.º 08/1970 para as sociedades de economia mista desrespeitaria princípios e preceitos advindos com a nova ordem magna, estabelecida pela CF/88, deve-se esclarecer que as arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade fogem à alçada das autoridades administrativas, que não dispõem de competência para examinar hipóteses que suscitem a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de normas legalmente inseridas no ordenamento jurídico nacional. A apreciação de assuntos desse tipo acha-se reservada ao Poder Judiciário, sendo assim, qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser a ele submetida.

Para concluir, este Conselho já têm consolidado essa matéria através da Sumula CARF n.º 2, veja-se:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Quanto as Leis Complementares n.º 19/74 e n.º 26/75, invocadas pela impugnante, cabe observar que estas operaram tão-somente a unificação dos respectivos fundos, criados inicialmente de forma separada para cada contribuição. Tal não significa, porém, que as contribuições foram unificadas. O art. 10 da Lei Complementar n.º 19/1974 é claro ao determinar que os recursos gerados pelo PIS e pelo PASEP serão aplicados de forma unificada. Da mesma forma, o art. 10 da Lei Complementar n.º 26/1975 prescreve a unificação, sob a denominação PIS-PASEP, dos fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP.

Tal é a regulação financeira da matéria. O regime jurídico tributário, contudo, não foi unificado. As contribuições continuaram a ser exigidas com fundamento diverso.

Os contribuintes do PIS, portanto, não se confundem com os contribuintes do PASEP. Tal fato pode ser demonstrado pela leitura de alguns dispositivos que regulamentaram as referidas contribuições após os diplomas legislativos invocados pela Recorrente.

Assim, o art. 8.º do Decreto-lei n.º 2.445/1988 regulou a forma de apuração do PIS pelos comerciantes varejistas de cigarros. Da mesma forma, o art. 16 da Medida Provisória n.º 1.546/1996, que posteriormente foi transformado no art. 15 da Lei n.º 9.715/1998, regula a base de cálculo do PASEP devido pelo Banco Central do Brasil. Ora, tais dispositivos deixam claro que não houve unificação das contribuições, mas do fundo que resulta de sua arrecadação. A leitura cuidadosa dos diplomas legais que regulam a matéria deixa evidenciado que o legislador refere-se de forma unificada ao PIS/PASEP apenas quando trata do respectivo fundo, tratando, porém, de forma separada as contribuições quando regula o regime jurídico tributário de cada qual.

Quanto ao **Parecer Normativo COSIT n.º 1/96**, citado pela Recorrente, deve-se observar que tal norma foi editada na vigência da Medida Provisória n.º 1.212/95 e suas reedições, a qual modificou a sistemática de apuração do PIS e do PASEP, unificando-a para as duas contribuições, **sendo aplicável somente aos fatos geradores ocorridos a partir de 03/96**. O item 3.1 do referido Parecer tão-somente resume o disposto nos artigos 2.º, 3.º e 8.º da Medida Provisória n.º 1.212/95.

O Parecer Normativo COSIT n.º 1/96 foi editado visando esclarecer dúvidas suscitadas por entidades públicas quanto à apuração do PIS/PASEP de acordo com a nova sistemática prevista na Medida Provisória n.º 1.212/95, como esclarece o próprio texto do Parecer. Portanto, as orientações e conclusões nele expressas devem ser interpretadas no contexto da nova norma, não se aplicando à sistemática anterior, prevista na Lei Complementar n.º 7/70 e na Lei Complementar n.º 8/70. O entendimento manifestado no item 4 do Parecer está inserido na forma de apuração prevista na Medida Provisória n.º 1.212/95, a partir da qual a tributação das sociedades de economia mista com controle acionário estatal passou a se dar da mesma forma que as demais pessoas jurídicas de direito privado.

Por fim, quanto ao citado Parecer JCF n.º 18/93, da antiga Consultoria Geral da República, deve-se observar que trata somente da aplicabilidade, aos empregados de empresas públicas e das sociedades de economia mista, da vedação, prevista na Lei n.º 7.733/89, de remuneração de servidores públicos pelo exercício de mandato como membro de órgão

colegiado de empresas estatais. Portanto, o citado parecer trata de matéria diversa do analisado no presente processo.

Concluindo, a Recorrente, conforme o seu Estatuto Social, é sociedade de economia mista, vinculada ao Governo do Estado de São Paulo, assim, independentemente de suas atividades econômicas, está legalmente enquadrada como contribuinte do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP (LC n.º 8/70) e não para o Programa de Integração Social - PIS (LC n.º 7/70).

V- Da questão da Semestralidade do PASEP (Base de Cálculo)

Superada prejudicial da decadência e definida a contribuição devida pelas sociedades de economia mista, passa-se, de imediato, à outra questão suscitada pela defesa, a da semestralidade do PASEP.

Aduz a Recorrente que "(...) o **artigo 14 do Decreto n.º 71.618**, de 26.12.1972, que regulamentou a LC 08/70, estabelece que a **base de cálculo da contribuição** devida pelas empresas públicas e **sociedades de economia mista ao PASEP** deve corresponder **à receita de seis meses anteriores** ao da ocorrência do fato gerador, não autorizando, por outro lado, que essa base sofra a incidência de correção monetária". (grifei)

Cita a dicção do artigo da referida norma, afirmando que nesse ponto é clara e não admite interpretação diversa:

Art. 14 - A contribuição ao PASEP será calculada, em cada mês, com base na receita e nas transferências apuradas no 6º (sexto) mês imediatamente anterior.

Art. 15. As contribuições devidas ao PASEP serão recolhidas até o último dia do mês em que forem devidas.

Em resumo, a Recorrente requer em seu recurso que a **base de cálculo** da contribuição para o PASEP seja a receita do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, não podendo sobre tal base haver a incidência de correção monetária.

Essa matéria foi muito bem enfrentada durante o julgamento do PAF n.º 11618.002435/00-11 pelo *Conselheiro Henrique Pinheiro Torres*, no voto que deu origem ao Acórdão n.º 202-15.170, de 15/10/2003, do Segundo Conselho de Contribuintes, que, devida a similitude com a matéria aqui tratada, transcrevo excerto para fundamentar minha decisão, com forte no § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em que faço algumas adaptações ao caso em discussão:

A predita questão foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, no voto que deu origem ao acórdão n.º 202-13.722, que, devida a similitude com a questão ora em foco, transcrevo excerto para fundamentar minha decisão:

"Outro aspecto relevante da supressão do mundo jurídico dos Decretos-lei n.º 2.445 e 2.449/88, a ser considerado nestes autos, diz respeito à regra da semestralidade vinda a baila com o conseqüente retorno da submissão da exigência da contribuição ao PASEP à égide da LC n.º 08/70, que no entender da decisão recorrida teria implicado na ampliação de três para seis meses o

prazo de recolhimento correspondente aos fatos geradores de julho a dezembro de 1988.

De fato, é incontroverso que na hipótese o prazo a ser considerado é aquele estabelecido na LC 08/70 e legislação complementar, afora os malfadados Decretos-lei n.ºs 2.445 e 2.449/88, porém é de se registrar que se pacificou no judiciário e neste Conselho o entendimento de que a defasagem de seis meses estabelecida neste mesmo molde para a contribuição univitelina ao PIS é entre o fato gerador e a correspondente base de cálculo.

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

"PIS - LC 7/70 - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar 7/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP n.º 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior (sic)".

Desse modo, pela similitude de uma situação com a outra, mutatis mutandis, entendo que a mesma exegese se aplica neste particular ao PASEP.

*Isso, independentemente da circunstância de que no, caso do PASEP, a disposição a respeito da defasagem semestral entre o fato gerador e a correspondente base de cálculo não esteja inserida na própria LC 08/70 e sim em atos regulamentares (Resolução Bacen n.º 183, de 27.04.71 e **Decreto n.º 71.618, de 26.12.72**), de um lado, por força da observância do poder hierárquico, considerando que as autoridades administrativas e os tribunais administrativos devem pautar sua atuação ao que dispuserem os decretos e as normas elencadas no artigo 100 do CTN, diploma legal com força de lei complementar, de outro, em atenção ao princípio da lealdade para com o contribuinte em face da validade de normas a que é submetido pelo poder executivo no exercício de sua competência regulamentar, especialmente quando lhe são favoráveis, resguardando, assim, o princípio maior da segurança jurídica.*

(...).

Por sua vez, as alterações introduzidas a partir da edição da Medida Provisória n.º 517, de 31 de maio de 1994, até a indigitada Medida Provisória n.º 1.353/96, no que toca ao PASEP devido pelos aludidos contribuintes, se limitaram ao aspecto das exclusões da receita bruta operacional, consoante se verifica do disposto no art. 2º c/c art. 1º da MP 517/94. "

Isto posto, não há como negar que, no período compreendido entre janeiro de 1989 e dezembro de 1995, **a base de cálculo do PASEP** era a receita operacional e as Transferências recebidas **no sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador**, sem correção monetária.

No tocante à atualização dos valores do indébito, deve-se observar os índices estabelecidos nas normas legais da espécie, porquanto a correção monetária, em matéria fiscal, depende sempre de lei que a preveja.

Em assim sendo, a correção monetária dos débitos, até 31.12.1995, deverá ater-se aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08, de 27.06.97, que correspondem àqueles previstos nas normas legais da espécie, bem como aos admitidos pela Administração, com base nos pressupostos do Parecer AGU n.º 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei n.º 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de débitos.

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

Os débitos assim calculados, depois de aferida a certeza e liquidez destes pela administração tributária, poderão ser compensados com parcelas de outros tributos e contribuições administrados pela SRF, observados os critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10.03.97, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF n.º 73, de 15.09.97. Ressalte-se que o direito, reconhecido neste voto refere-se, exclusivamente, ao indébito efetivamente recolhido ao Tesouro, devendo a repartição fiscal competente, antes de proceder à repetição, conferir o ingresso desses numerários nos Cofres Públicos".

Neste diapasão, com a suspensão da execução dos Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, em razão do reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo STF, fez com que essas leis não tenham sido jamais aptas a realizar a comando que continham, permanecendo a sistemática de recolhimento do PASEP, estabelecida na Lei Complementar 8/70, **inalterado até março de 1996**, quando passou a produzir efeito a MP n.º 1.212/95, convertida na Lei n.º 9.715, de 1998.

No entanto, os débitos dessa contribuição, no período compreendido entre janeiro de 1989 e dezembro de 1995, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, e nos da Medida Provisória n.º 1.212/1995 e de suas reedições, **deverão ser calculados** considerando-se que a base de cálculo do PASEP era a receita operacional e as transferências **recebidas no sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador**, sem correção monetária.

Isto porque, com a retirada do mundo jurídico dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, através da Resolução do Senado Federal n.º 49/95, prevalecem as regras da Lei Complementar n.º 07/70, em relação ao PIS, e da Lei Complementar n.º 08/70 e do Decreto n.º 71.618, de 26.12.72, em relação ao PASEP.

Quanto ao PIS, a regra estabelecida no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar n.º 07/70, diz respeito à base de cálculo e não a prazo de recolhimento, razão pela qual o PIS correspondente a um mês tem por base de cálculo o faturamento de seis meses atrás.

Já em relação ao PASEP, a contribuição será calculada, em cada mês, com base nas receitas e nas transferências apuradas no sexto mês anterior, nos termos do art. 14 do Decreto n.º 71.618, de 1972.

Tais regras mantiveram-se incólumes até a edição da Medida Provisória n.º 1.212/95, de 28.11.95, a partir da qual a base de cálculo do PIS passou a ser o faturamento do mês e **a do PASEP o valor mensal** das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Quanto a Base de Cálculo e da Alíquota, nos termos da Lei Complementar n.º 08/70, art. 3.º, as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios, contribuirão para o Programa com 0,4% (quatro décimos por cento) da receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional, a partir de 1.º de julho de 1971; 0,6% (seis décimos por cento) em 1972; 0,8% (oito décimos por cento) no ano 1973 e subsequentes.

Quanto aos cálculos, nos pedidos de restituição, cabe à RFB (Unidade preparadora) conferir os cálculos apresentados pela Recorrente, em especial referentes às bases de cálculo e aplicação das alíquotas correspondentes.

Quanto a atualização monetária, restou claro que até 31/12/95 os valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR n.º 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4.º, da Lei n.º 9.250/95.

Por fim, pela similitude de uma situação com a outra (PIS e o PASEP), entendo que a mesma exegese se aplica neste particular ao PASEP, e no âmbito deste Conselho vem decidindo que enquanto foi vigente o texto original da Lei Complementar n.º 7/70, a base de cálculo a ser utilizada para o recolhimento da Contribuição ao PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador. Trata-se do famigerado “**PIS semestralidade**”. Essa realidade normativa foi alterada com o advento da MP n.º 1.212/1995, passando a base de cálculo da exação a ser o faturamento do próprio mês do fato gerador.

O artigo 15 da referida Medida Provisória, de 28 de novembro de 1995, estabeleceu que seus dizeres aplicar-se-iam para fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de outubro de 1995. Entretanto, por força do princípio da anterioridade nonagesimal, que constitucionalmente limita a cobrança da Contribuição Social sob apreço, os Tribunais judiciais têm decidido que a vigência da MP 1.212, de 1995, **iniciou-se em 1.º de março de 1996 (AgReg n.º ARESP 19.488/RJ)**.

Assim, **até fevereiro de 1996**, a base de cálculo do PIS, nos termos do parágrafo único do art. 6.º da LC n.º 7/70, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até a data do respectivo vencimento, conforme definido pelo REsp STJ n.º 144.708/RS, Súmula 468 (STJ) e Súmula 15 do CARF.

Súmula STJ n.º 468

“A base de cálculo do PIS, até a edição da MP 1.212/1995, era o faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao fato gerador.”

No mesmo sentido estabelece a Súmula CARF n.º 15:

Súmula CARF n.º 15

"A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar n.º 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária". (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Donde conclui-se que, os indêbitos da contribuição ao PASEP, no período compreendido entre janeiro de 1989 e dezembro de 1995, oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, e nos da Medida Provisória n.º 1.212/1995 e de suas reedições, **deverão ser calculados**, considerando-se que a base de cálculo do PASEP era a receita operacional e as transferências recebidas **no sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador**, sem correção monetária.

VI- Do pedido de efeito suspensivo ao Recurso

Uma vez que é efeito automático do Recurso Voluntário a suspensão da exigibilidade do crédito lançado, por força do art. 151, inciso III, do CTN, e do art. 33 do Decreto n.º 70.235/72, descabe qualquer providência do Órgão Julgador quanto ao pedido levado a efeito pela Recorrente nesse sentido.

VII- Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto no seguinte sentido:

(i) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acolher o pedido para afastar a decadência, para reconhecer seu direito à repetição/compensação dos indêbitos decorrentes dos pagamentos indevidos e/ ou maior do PIS, afastando os argumentos da prescrição, cabendo à autoridade administrativa, caso haja, apurar os indêbitos e seu montante respectivo; e

(ii) dar parcial provimento ao recurso, quanto à semestralidade, cabendo à Unidade preparadora conferir os cálculos apresentados pela Recorrente, em especial referentes às bases de cálculo e aplicação das alíquotas correspondentes, conforme definido pelo REsp STJ n.º 144.708/RS, Súmula 468 (STJ) e Súmula 15 do CARF, nos termos do voto do Relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Atentando-se para o presente processo, observa-se que nos dois despachos decisórios transmitidos, foram duas as razões veiculadas pela fiscalização para negar o direito ao crédito:

(i) a prescrição do direito ao crédito pleiteado pelo sujeito passivo, indicado no fundamento do primeiro despacho decisório emitido no presente processo (e-fl. 221/226 do qual a sociedade foi intimada em 27/05/2004 - e-fl. 236). Essa foi a razão para negar parte do crédito correspondente ao período de 08/07/1994 a 06/10/1995, vez que o pedido de restituição foi protocolado em 06/10/2000; e

(ii) o fato da pleiteante do crédito ser uma sociedade de economia mista, vinculada ao Governo do Estado de São Paulo, obrigada a recolher o PASEP na forma da LC n.º 08/70 e não o PIS na forma da LC n.º 07/70, conforme indicado na re-ratificação do despacho decisório (e-fls. 361/371 do qual a sociedade foi intimada em 09/03/2007 - e-fl. 234). A alteração procedida pelos Decretos-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88 foi uma redução da alíquota de 0,8% para 0,65% sobre a receita bruta, e não o recolhimento de 5% sobre o valor do imposto de renda devido, inexistindo qualquer direito à crédito como pleiteado. Essas razões foram utilizadas especificamente para o período não prescrito, referente à competência setembro/1995 (recolhimentos em 13/10/1995 a 30/11/1995), que tinha sido originariamente reconhecido pela fiscalização, com a homologação das compensações pleiteadas.

Contudo, no presente caso, o argumento (ii) acima é suficiente para negar a integralidade do pedido do sujeito passivo, por macular todo o pedido por ele formulado, e não apenas um período.

Com efeito, como se depreende do pedido formulado pela empresa, entende o contribuinte que o pagamento indevido seria decorrente do cálculo do "PIS/PASEP com base na receita bruta, quando deveria ter pago a contribuição na base de 5% sobre o imposto de renda devido, nos termos da Lei Complementar 7/70" (e-fl. 02). Não tendo devido imposto de renda no período, não haveria qualquer contribuição a ser paga.

Na petição que instruiu o pedido de restituição, a companhia informa que no período, realizou o pagamento da contribuição para o PIS/PASEP "*calculado pela alíquota de 0,65% sobre o faturamento mensal*" (e-fl. 6). Contudo, as sociedades de economia mista "*passaram a sujeitar-se ao mesmo tratamento tributário a que estão sujeitas as empresas privadas, isto é, a contribuir ao PIS/PASEP com base no faturamento de acordo com a Lei Complementar n.º 7/70 (art. 173, § 1.º).*" (e-fl. 8) Assim, entende o contribuinte que, como uma

sociedade de economia mista, haveria a equiparação tributária com as empresas privadas, sendo cabível no período de junho/1994 a setembro/1995 o recolhimento do PIS na forma da Lei Complementar n.º 7/70 (5% do valor do Imposto de renda devido) e não 0,65% sobre a receita bruta do período (quadro com a composição do crédito à e-fl. 13). Conforme o raciocínio traçado pelo contribuinte em seu pedido inicial:

"As pessoas jurídicas de direito privado estavam sujeitas contribuição ao PIS/PASEP de conformidade com a Lei Complementar n.º 7, de 07 de setembro de 1970, sendo que as prestadoras de serviço, conforme o artigo 30, §2º, calculavam e recolhiam a contribuição à razão de 5% sobre o imposto de renda devido.

Sendo assim, a requerente estava, diante dos termos da Carta Magna, obrigada a contribuir para o programa PIS/PASEP em condições idênticas às demais pessoas jurídicas de direito privado, vale dizer, com 5% sobre o imposto de renda devido.

Por outro lado, os Decretos-Leis n.ºs 2.445 e 2.449, de 1988, editados com o objetivo de introduzir modificações na legislação atinente ao PIS/PASEP, foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, na sua composição Plenária, e tiveram a sua aplicação suspensa, desde a respectiva publicação, mediante resolução (n.º 49/95) do Senado da República.

O Acórdão do STF, Tribunal Pleno, no Recurso Extraordinário n.º 148.754-RJ, que teve como Relator o Ministro Francisco Rezek (...)

Com a declaração de inconstitucionalidade e com a retirada dos decretos-lei referidos do mundo jurídico mediante resolução senatorial, a contribuição ao PIS/PASEP permaneceu devida, pelas pessoas jurídicas de direito privado, inclusive empresas públicas e de economia mista, estas por força do artigo 173, § 1º da C.F., nos moldes da Lei Complementar n.º 7, de 1970, isto é, com base no faturamento do 6º mês imediatamente anterior para as empresas comerciais e mistas e à razão de 5% sobre o imposto de renda devido, para as exclusivamente prestadoras de serviço.

Tais normas permaneceram válidas até fevereiro de 1996, quando entrou em vigor a Medida Provisória n.º 1.212, reeditada mensalmente e, finalmente, convertida na Lei n.º 9.715/98." (e-fls. 10/11 - grifei)

Assim, todo o pleito do contribuinte se respalda na equiparação do tratamento tributário das sociedades de economia mista em relação às empresas privadas, com fulcro no art. 173, §1º, da CF/88, não sendo cabível uma diferenciação entre a sistemática de recolhimento do PIS (5% sobre o valor do IR) em relação ao PASEP (0,65% sobre o faturamento).

Esse debate, frise-se, foi recentemente pacificado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário 577.494 em sentido contrário ao pleito do sujeito passivo. Como se depreende da ementa do acórdão, transitado em julgado em 08/05/2019¹, o STF entendeu pela validade da diferenciação no regime de recolhimento entre empresas privadas e empresas públicas, especificamente para o fundo do PIS/PASEP:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. PROGRAMA DE FORMAÇÃO DO PATRIMÔNIO DO SERVIDOR PÚBLICO – PASEP. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. SEGURO DESEMPREGO. SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA E EMPRESAS PÚBLICAS QUE EXPLORAM ATIVIDADE ECONÔMICA EM SENTIDO ESTRITO. IGUALDADE TRIBUTÁRIA.

¹ Extrato de andamentos disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2593605>

SITUAÇÕES EQUIVALENTES. SELETIVIDADE NO FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL. EMPRESAS PRIVADAS.

1. Fixação de tese ao Tema 64 da sistemática da repercussão geral: **“Não ofende o art. 173, §1º, II, da Constituição Federal, a escolha legislativa de reputar não equivalentes a situação das empresas privadas com relação a das sociedades de economia mista, das empresas públicas e respectivas subsidiárias que exploram atividade econômica, para fins de submissão ao regime tributário das contribuições para o PIS e para o PASEP, à luz dos princípios da igualdade tributária e da seletividade no financiamento da Seguridade Social.”**

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o artigo 239 do Texto Constitucional expressamente recepcionou as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) criado pela Lei Complementar 7/70 e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), por sua vez instituído pela LC 8/70. Precedentes.

3. O estatuto jurídico das estatais, encartado no §1º do artigo 173 da Constituição Federal de 1988, consiste em uma garantia aos agentes econômicos privados de que na hipótese de o Estado atuar diretamente na espacialidade econômica, com o intuito de persecução dos imperativos de segurança nacional ou de relevante interesse coletivo. Logo, o desiderato constitucional consiste em não burlar as regras da ambiência do livre mercado a partir dos poderes financeiros e administrativos da Administração Pública.

4. Não há violação ao princípio da igualdade tributária a cobrança da contribuição para o PASEP das sociedades de economia mista e das empresas públicas que exploram atividade econômica, ao passo que as empresas privadas recolhem ao PIS, tributo patrimonialmente menos gravoso ao contribuinte, tendo em conta as medida de comparação e finalidades constitucionais legítimas do discrimen.

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (RE 577494, Relator Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 13/12/2018, DJe-043 publicado em 01/03/2019 - grifei)

Trata-se de entendimento que deve ser aplicado no âmbito deste Conselho, à luz do art. 62, §2º do RICARF.

E aqui é importante esclarecer que as contribuições para o PIS/PASEP somente foram integralmente unificadas em uma contribuição única para a mesma destinação por meio da Medida Provisória n.º 1.212/1995 de novembro de 1995 e suas reedições (convertida na Lei n.º 9.715/1998), quando aos critérios pessoal e quantitativo dessas contribuições foram unificados. Com efeito, somente por meio do referido diploma normativo que todas as pessoas jurídicas, seja de direito privado, seja as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias (art. 2º, I, MP 1.212/95²) passaram a recolher uma única contribuição para o fundo PIS/PASEP no montante correspondente à 0,65% do faturamento (art. 8º, I da MP³).

² "Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes 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;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Anteriormente, no período de apuração objeto do presente pedido, a sistemática de recolhimento seguia a disciplina segregada. A Lei Complementar n.º 7/70 ditava as orientações para as pessoas jurídicas de direito privado, para a formação do Programa de Integração Social - PIS, "*destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.*" (art. 1º, LC 7/70). A contribuição ao PIS era calculada mediante dedução do Imposto de Renda devido processando-se o seu recolhimento ao Fundo juntamente com o pagamento do Imposto de Renda (PIS Repique/PIS Dedução) e com um percentual sobre o faturamento (art. 3º, LC 7/70).

Por sua vez, a Lei Complementar n.º 8/70 era direcionada para a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios (art. 2º) e para as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios (art. 3º) para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP. O valor da contribuição para essas últimas entidades correspondia a um percentual sobre a receita orçamentária, inclusive transferências e receita operacional.

E com a disciplina introduzida pelos Decreto-lei n.º 2.445/88 e 2.449/88, ao contrário do que ocorreu com as empresas em geral, o recolhimento do PASEP pelas empresas públicas e sociedades de economia mista foi reduzido. Isso porque a alíquota de recolhimento reduzida de 0,8% (prevista pela LC 8/70), para 0,65%:

"Art. 1º - Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 1988, as contribuições mensais, com recursos próprios, para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e para o Programa de Integração social - PIS, passarão a ser calculados da seguinte forma: (Redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.449, de 1988)

(...)

III - empresas públicas, sociedades de economia mista e respectiva subsidiárias, e quaisquer outras sociedades controladas direta ou indiretamente pelo poder Público: sessenta e cinco centésimos por cento da receita operacional bruta e transferências correntes e de capital recebidas; (Vide Lei n.º 7.689, de 1988) (Vide Medida Provisória n.º 86, de 1989)"

É o que evidenciou a r. decisão recorrida:

"52. Como se vê, a base de cálculo prevista para as sociedades de economia mista na Lei Complementar n.º 8/70 e nos Decretos-leis no 2.445/88 e 2.449/88 é a mesma; forçando-se a concluir que, com a diminuição da alíquota de 0,8% para 0,65%, na realidade, a contribuição para o PASEP a partir dos citados decretos-leis, em relação a essas sociedades, passou a ser menor do que aquela prevista na Lei Complementar

Parágrafo único. As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados." (grifei)

³ *"Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:*

I - 0,65% sobre o faturamento;

II - um por cento sobre a folha de salários;

III - um por cento sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas." (grifei)

n.º 8/70, não tendo, pois, que se falar em restituição de valores pagos a maior." (e-fl. 455)

Cumprе mencionar que por meio da Lei Complementar n.º 26/1975, os fundos do PIS e do PASEP foram unificados, com a criação de uma destinação única (fundo PIS/PASEP⁴). Contudo, os critérios pessoal e quantitativo das contribuições permaneceram segregados, evidenciando a existência de duas contribuições distintas até sua concreta unificação a partir de novembro/1995, com vigência para algumas pessoas jurídicas a partir de março/1996 (artigos 13 e 14 da MP 1.212/1995).

Assim, ao contrário do que pretende a Recorrente, com fulcro no art. 173, § 1º da CF/88, as sociedades de economia mista tem regime tributário distinto das empresas em geral para o recolhimento da contribuição destinada ao fundo PIS/PASEP, devendo observar, à época, a sistemática de recolhimento prevista no art. 3º da Lei Complementar n.º 8/70 e não a Lei Complementar n.º 7/70 (destinada às pessoas jurídicas de direito privado).

Cumprе mencionar que em qualquer momento nos presentes autos a empresa comprovou ou mesmo demonstrou que teria recolhido o PASEP de forma distinta da disciplina legal e normativa prevista na época. A Recorrente em qualquer momento anexou aos autos qualquer documento que pudesse demonstrar qual o faturamento por ela adotado, demonstrando qualquer fundamento fático para a discussão geral de direito por ela invocada de forma subsidiária, de que o faturamento a ser considerado seria correspondente ao sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Ora, o contribuinte figura como titular da pretensão nos Pedidos de Restituição e nas Declarações de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a base de cálculo adotada em seu pedido de restituição estaria equivocada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972⁵.

⁴ "Art. 1º - A partir do exercício financeiro a iniciar-se em 1º de julho de 1976, serão unificados, sob a denominação de PIS-PASEP, os fundos constituídos com os recursos do Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídos pelas Leis Complementares n.ºs 7 e 8, de 7 de setembro e de 3 de dezembro de 1970, respectivamente.

Parágrafo único - A unificação de que trata este artigo não afetará os saldos das contas individuais existentes em 30 de junho de 1976."

⁵ "Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará: (...) III- os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;"

Com efeito, o ônus probatório nos processos de restituição e de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)**" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)*

Atentando-se para o presente caso, observa-se que a Recorrente originariamente se respaldava na alegação no sentido de que estaria sujeita ao recolhimento do PIS e não do PASEP. Uma vez negado este pedido pleito no despacho decisório re-ratificado, a contribuinte alega, de forma subsidiária, que a base de cálculo a ser considerada deveria ser a semestralidade. Entretanto, em qualquer momento a Recorrente evidenciou como a tese de direito por ela sustentada concretamente teria refletido em sua apuração.

Com efeito, observa-se que nos presentes autos, ao trazer a relação de pagamentos do período, o contribuinte anexou aos autos a "Relação dos DARF'S do PASEP" (e-fl. 103), sendo que grande parte das guias foram recolhidas com o código de receita 3084 (PASEP - RECEITA OPERACIONAL - e-fl. 107/148⁶). Em nenhum momento a Recorrente evidencia que teria calculado equivocadamente o PASEP no período, sequer acostando aos autos documentos contábeis suscetíveis a demonstrar a tese geral de direito por ela invocada (semestralidade no PASEP). Ou seja, em seu pedido de restituição, a empresa admitiu como correta a base de cálculo por ela adotada para o recolhimento do PASEP, se respaldando apenas na tese no sentido de que deveria pagar a contribuição pela sistemática do PIS. Em seu pedido e em suas defesas, a Recorrente não apresenta sequer um demonstrativo de sua base de cálculo, não sendo possível confirmar se a semestralidade já não teria sido a sistemática adotada pelo contribuinte em sua apuração original, vez que o pedido indica que a base de cálculo adotada foi o faturamento.

Desta forma, inexistente nos autos qualquer elemento concreto para confirmar os reflexos no crédito do contribuinte se considerar a base de cálculo do PASEP deve ser a receita do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador. Assim, não é possível confirmar como essa tese geral poderia refletir no crédito apurado pelo sujeito passivo.

Diante destas circunstâncias, uma vez que o contribuinte não possui direito ao recolhimento do PIS (e sim do PASEP como realizado) e não demonstrou eventual erro na edificação do cálculo do PASEP, cabe ser negado o pedido de restituição quanto a todos os

⁶ Apenas uma guia de recolhimento realizado no Código de receita 3885 (PIS - RECEITA OPERACIONAL - e-fl. 105), recolhida em 08/07/1994 no valor de R\$ 46.959,25

créditos de todo o período. Com isso, a discussão em torno da prescrição (item *i* acima) se mostra prejudicada. Com efeito, ainda que se reconheça que não está prescrito parte do período pleiteado, como bem pontuado pelo I. Relator, o pedido do contribuinte será considerado, no mérito, improcedente.

Essencial salientar que a r. decisão recorrida bem reconheceu a homologação tácita de parte das compensações declaradas (e-fls. 423/477), em entendimento que não foi objeto de recurso de ofício e que deverá ser mantido. E quanto à nulidade da r. decisão recorrida, acompanho integralmente as considerações trazidas pelo I. Relator.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne.