



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10880.016530/99-32
Recurso nº 152.824 Voluntário
Acórdão nº 3301-00.283 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2009
Matéria PIS
Recorrente INDÚSTRIA DE HOTÉIS GUZZONI S/A
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/1990 a 28/02/1996

INDÉBITO FISCAL. RESTITUIÇÃO

A decadência do direito de se pleitear restituição e/ ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento.

SEMESTRALIDADE

Até o advento da Medida Provisória 1.212/95 a base de cálculo do PIS corresponde ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

PRESTADORAS DE SERVIÇOS.

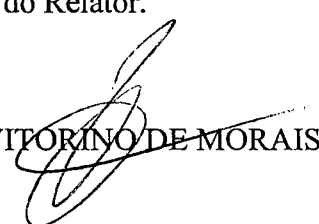
Embora, as empresas prestadoras de serviços, até o advento da MP nº 1.212/95, estavam sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS com base na LC nº 07/70, na modalidade PIS/Repique, no presente processo a recorrente não logrou comprovar conclusivamente o direito ao recolhimento do PIS nessa modalidade.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, I) pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à repetição/compensação de débitos fiscais decorrentes de pagamentos a maior referentes aos recolhimentos efetuados em datas posteriores a 28 de maio de 1994, vencidos os Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso, Relator, Dr. Gustavo Kelly Alencar e Maria Teresa Martínez López que reconheciam o direito à repetição para todo o período. Designado o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes para redigir o voto vencedor, quanto à decadência; II) por unanimidade de votos, reconhecer a semestralidade da base de cálculo do PIS, nos termos da Súmula nº 11 do antigo 2º Conselho de Contribuintes; e, III) por

unanimidade de votos, rejeitar o enquadramento da recorrente no sistema de pagamento do PIS-Repique, nos termos do voto do Relator.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS – Presidente e Relator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maurício Taveira e Silva e Carlos Alberto Donassolo (Suplente).

Relatório

Cuida-se de recurso em face do acórdão nº 16-15.508 – 6ª Turma da DRJ de São Paulo (fls. 584/604), referente ao pedido de restituição cumulado com declarações de compensação, protocolado em 28/05/1999, decorrentes dos recolhimentos da Contribuição para o PIS/PASEP dos períodos de apuração compreendidos entre 08/90 e 02/96, sob o fundamento de que foram recolhidos valores indevidos decorrentes das diferenças entre o PIS-Faturamento e o PIS-Repique, alegando ser o seu faturamento oriundo da prestação de serviços.

O acórdão recorrido deferiu apenas em parte a solicitação, conforme depreende-se da ementa do acórdão às fls. 584/585, *in verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/1990 a 31/05/1994

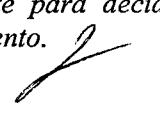
PIS – DECADÊNCIA.

O direito de pleitear restituição de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário. Observância do art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005.

RESOLUÇÃO Nº 49 DO SENADO FEDERAL – é equivocada a jurisprudência que define as datas de publicação do acórdão do STF e da resolução do Senado Federal como marcos iniciais dos prazos decadencial ou prescricional do direito de pleitear a restituição do tributo pago com base na lei declarada inconstitucional.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Estabelece-se como tacitamente homologada a compensação objeto de pedido de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido, considerando-se pendente de decisão administrativa a Declaração de Compensação, o Pedido de Restituição ou o Pedido de Ressarcimento em relação ao qual ainda não tenha sido intimado o sujeito passivo do despacho decisório proferido pela Autoridade competente para decidir sobre compensação, a restituição ou o ressarcimento.



PIS-REPIQUE.

A interessada não comprovou ter como atividade preponderante a prestação de serviços nos anos-calendário de 1992 a 1995. Portanto, fica prejudicada a modalidade de recolhimento do PIS-Repique para esses períodos.

PIS – SEMESTRALIDADE.

Conforme assenta o Parecer PGFN/CAT nº 437, “a Lei nº 7.691/88, revogou o parágrafo único do art. 6º da L.C. nº 7/70; não sobreveio, portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição como originariamente determinara o referido dispositivo”.

Solicitação Deferida em Parte.”

Assim sendo, a DRJ considerou tacitamente homologadas as compensações objeto do pedido de compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação “que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos, contado da data do protocolo do pedido”, considerando atingidos pela decadência os recolhimentos efetuados até 28/05/1994, considerando a data em que o pedido de restituição foi protocolado (28/05/1999).

Quanto ao mérito, a decisão recorrida considerou inviabilizado o seu enquadramento na modalidade PIS-REPIQUE, tendo em vista que as receitas eram decorrentes de venda de mercadoria e a empresa não logrou comprovar ter como atividade preponderante a prestação de serviços (nos anos-calendário 1992 a 1995).

Cientificada em 14/01/2008 (AR – fl. 607/verso), a recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 608/627, em 31/01/2008, onde irressignou-se contra a decisão recorrida, por entender não ter sido o indébito fulminado pela decadência, porquanto não transcorrido cinco anos contados da data da Resolução nº 49, de 10/10/1995, do Senado Federal.

Nesse sentido, reitera que antes mesmo da incidência da prescrição ou decadência, o Poder Executivo dispensou, através da MP nº 1973/2000, a constituição de crédito, do ajuizamento de ação fiscal, bem como cancelou o lançamento e inscrição decorrente da parcela da contribuição ao PIS/PASEP, exigida na forma dos Decreto-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, na parte excedente ao valor devido com base na Lei Complementar nº 7, de 1970.

Acrescenta, ainda, que nos casos de tributos sujeito ao lançamento por homologação, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de ser inaplicável o art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, prevalecendo, em relação até então a tese dos 10 (dez) anos (tese dos 5 + 5).

Também contesta a decisão recorrida, quanto à forma de apuração do PIS dos anos-calendário de 1994, 1995, e janeiro e fevereiro de 1996, indeferido por inobservância da Resolução nº 482/78, do Banco Central, que indicava ao contribuinte o limite de 10% do faturamento com a venda de mercadorias, a fim de que pudesse se enquadrar na modalidade PIS-REPIQUE, por não ter origem legal.

Ademais, o Decreto-Lei nº 406/69, recepcionado como Lei Complementar pela nova ordem constitucional de 1988, no item 99 classificava a contribuinte como prestador de serviços, sujeito ao recolhimento do ISS respectivo (hotelaria).

Em favor de sua tese transcreve a sentença proferida no Mandado de Segurança nº 2006.71.08.012388-6/RS, que tratou de situação análoga à da contribuinte, merecendo destaque a seguinte fundamentação:

“A impetrante tem por objeto social, conforme contrato social de fl. 31, hotel para hospedagens, bar, restaurante e churrascaria. Embora certamente aufera outras receitas que não exclusivamente as de hospedagens, isto não significa que não possa ser considerada uma ‘prestadora de serviços’. Um ato administrativo do Banco Central (Resolução BACEN 482, de 20 de junho de 1978) não tem aptidão para, com base em critérios percentuais de receitas, definir se uma empresa é ou não prestadora de serviços,... Em razão disso, a impetrante deve apurar o PIS como sendo uma prestadora de serviços.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

PIS/PASEP. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA QUINQUENAL. O pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior, a título de contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, tem como prazo de decadência/prescrição aquele de cinco anos, contado a partir da edição da Resolução nº 49 do Senado (Precedente **Acórdão nº : 202-16.357**)

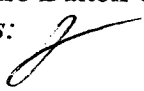
O Recurso Voluntário da recorrente atende aos pressupostos para a sua admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Resumidamente, trata o presente processo de pedido de restituição cumulado com declarações de compensação, protocolado em 28/05/1999, decorrentes dos recolhimentos da Contribuição para o PIS/PASEP dos períodos de apuração compreendidos entre 08/90 e 02/96, diferenças decorrentes do recolhimento do PIS-Faturamento, nos termos dos inconstitucionais Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, o que realmente seria devido (PIS-Repique, alegando ser o seu faturamento oriundo da prestação de serviços).

1 Decadência

Inicialmente analisarei se de fato o direito da contribuinte encontrava-se extinto pela decadência, quando da protocolização do pedido, em 28/05/1999 (fls. 1 e seguintes).

O assunto já foi bastante discutido no âmbito deste Colegiado, nesse sentido peço *venia* para transcrever parte do voto condutor do acórdão nº 202-16.357, nos autos do Processo nº 13847.000227/99-59 (**Recurso nº : 124.876**), julgado na sessão de 18 de maio de 2005, de relatoria do ilustre Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda, cujos fundamentos adoto como razão de decidir, *in verbis*:



*“No caso em tela foi justamente isso o que ocorreu. O Colendo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 148.754/RJ - portanto, em sede de controle concreto de constitucionalidade -, declarou inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a sistemática de apuração do PIS, tendo o Senado, em 10/10/1995, publicado a **Resolução nº 49/95**, suspendendo a execução dos referidos diplomas legais.*

*A partir daquele momento aquelas normas **declaradas** inconstitucionais foram expulsas do sistema jurídico, de forma que todo e qualquer recolhimento efetuado com base nas mesmas o foram de forma equivocada, razão pela qual possui a ora requerente direito à restituição dos valores recolhidos, **independentemente de ter havido homologação desses valores ou não.***

*Em verdade, como no sistema constitucional brasileiro predomina a tese da **nulidade** das normas inconstitucionais, cuja declaração apresenta eficácia ex tunc, todos os atos firmados sob a égide da norma inconstitucional são nulos. Conseqüentemente, todo e qualquer tributo cobrado indevidamente - como é o caso presente - é ilegal e inconstitucional, possuindo a contribuinte, ora recorrente, direito à repetição daquilo que contribuiu com base na presunção de constitucionalidade da norma.*

Não há, portanto, como se falar em prazo prescricional iniciado com o fato gerador, eis que, a teor do que prescreve o ordenamento pátrio, não há nem mesmo que se falar em fato gerador, eis que não há tributo a ser recolhido.

Aliás, o Colendo Supremo Tribunal Federal há muito exarou posicionamento no sentido de que, uma vez declarada a inconstitucionalidade da norma que instituiu determinada exação, surge para o contribuinte o direito de repetir aquilo que pagou indevidamente. Vejamos:

“Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque falta a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (C.Trib. Nac., art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.” (Recurso Extraordinário nº 136.883-7/RJ, Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 13/9/1991)

*Assim, admitir que a prescrição tem curso a partir do fato gerador da exação tida por inconstitucional implica violação direta e literal aos princípios da legalidade e da vedação ao confisco, insculpidos nos arts. 5º, inciso II, e 150, inciso IV, ambos da Constituição Federal. **Isto porque, em se tratando de lei declarada inconstitucional, a mesma é nula; logo, não há que se conceber a exigência do tributo e, por conseguinte, que se falar em fato gerador do mesmo.** E, em sendo nula a exação, o seu recolhimento implica confisco por parte da Administração, devendo, portanto, ser restituído ao contribuinte - in casu, à requerente -, o valor confiscado.*

Considerar - como foi feito na presente situação - que, independentemente da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo prescricional para a recorrente pleitear a restituição daqueles valores que recolheu indevidamente teria início com o fato gerador (inexistente, por sinal) da exação, não se afigura a melhor solução, e tampouco atende aos princípios da razoabilidade e da justiça, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (art. 3º, inciso I, da Constituição Federal).

A esse propósito, inclusive, vale observar que o próprio Superior Tribunal de Justiça e por sua Primeira Seção, analisando Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 423.994, publicado no Diário da Justiça de 5/4/2004, seguindo o voto do Ministro Relator Francisco Peçanha Martins, **firmou posicionamento nesse mesmo sentido**. Confira-se trecho do voto condutor do aludido recurso:

“Na hipótese de ser declarada a inconstitucionalidade da exação e, por isso, excluída do ordenamento jurídico desde quando instituída como ocorreu com os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, que alteravam a sistemática de contribuição do PIS (RE 148.754/RJ, DJ 04.03.94), penso que a prescrição só pode ser estabelecida em relação à ação e não com referência às parcelas recolhidas porque indevidas desde a sua instituição, tornando-se inexigível e, via de consequência, possibilitando a sua restituição ou compensação. Não há que perquirir se houve homologação.” (destacamos e grifamos)

O Acórdão recorrido, por seu turno, externou posicionamento no sentido diametralmente oposto, qual seja, de que o termo a quo para a contagem do prazo prescricional teria início com o fato gerador da exação, variando conforme a homologação, **desconsiderando a existência ou não de declaração de inconstitucionalidade da norma**.

Cumpre ainda observar o que dispõem os arts. 165 e 168, ambos 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 art. 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;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

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;

II - na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.” (grifos meus)

Com efeito, se um determinado contribuinte recolheu mais tributo que o devido por um equívoco seu (art. 165, inciso I, CTN), a prescrição tem início com a extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, do CTN), que se deu com a

homologação do lançamento. Logo, correta a aplicação da tese esposada no Acórdão recorrido.

Todavia, nos casos, como o presente, em que a contribuinte recolheu tributo indevido (art. 165, inciso I, do CTN), com base em lei que, em momento ulterior, foi declarada inconstitucional, a contagem se dá de outra forma. Isto porque, no mundo jurídico, os decretos-leis que tinham instituído a cobrança indevida não existem, de modo que não se pode falar em crédito tributário propriamente dito.

Com isso, aplica-se, subsidiariamente, o Decreto nº 20.910/32, de acordo com o qual “as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em 5 (cinco) anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem.” (art. 1º).

Como o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em controle concreto de constitucionalidade, essa decisão só passou a ter eficácia erga omnes com a publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, em 10/10/1995, momento em que a recorrente passou a fazer jus à restituição dos valores pagos indevidamente.

Levando-se, ainda, em consideração que o prazo prescricional é de cinco anos, a prescrição para a recorrente pleitear a restituição da quantia paga indevidamente somente se consumaria em 10/10/2000.

In casu, o pleito foi formulado pela recorrente em 26 de setembro de 2001, portanto, em data posterior a 10/10/2000, o que atrai a decadência ao referido pedido administrativo.

Em face de todo o exposto, com a observação de que este também é o entendimento exarado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, nego provimento ao recurso.”

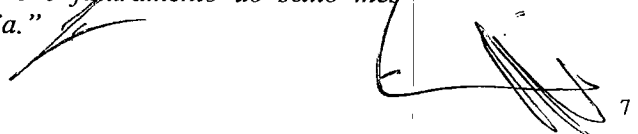
Portanto, no caso em tela, que trata relativamente dos períodos de 08/90 a 02/96, e, considerando ainda a Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995 (10/10/1995) que definitivamente afastou do mundo jurídico os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, logo, quando o pedido de restituição foi protocolado (28/05/1999), de fato, o direito da recorrente ainda não havia sido extinto pela decadência, vez que o prazo final para o exercício do direito se estendia até 10/10/2000, conforme bem demonstrado no acórdão paradigmático.

2 Semestralidade da base de cálculo do PIS

A outra questão que se discute no presente processo é a semestralidade da base de cálculo, em conformidade com a Lei Complementar nº 7, de 1970, também não reconhecida pela decisão recorrida.

Ocorre, porém que, o critério da semestralidade da base de cálculo do PIS/Pasep com base nas Leis Complementares nº 7/70 e 8/70, tornou-se questão pacificada no âmbito deste Segundo Conselho de Contribuintes, conforme inclusive preconiza a Súmula nº 11, verbis:

“A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior sem correção monetária.”

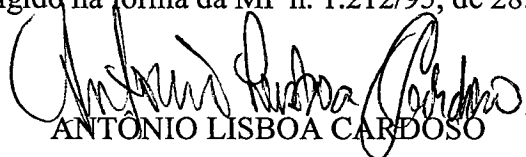


3 Pis-Repique

Em relação ao PIS-REPIQUE, a recorrente não logrou comprovar conclusivamente o direito ao recolhimento do PIS nessa modalidade.

4 Conclusão

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, a fim de reconhecer à recorrente, o direito à repetição e compensação da diferença entre o montante pago a maior, nos termos dos decretos-leis declarados inconstitucionais pelo STF e os valores realmente devidos em conformidade com a Lei Complementar n. 7/70, até a data em que o PIS passa a ser exigido na forma da MP n. 1.212/95, de 28.11.95, convertida na Lei n. 9.715/98.



ANTONIO LISBOA CARDOSO

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS, Relator

Discordo do Ilustre Relator, com relação à decadência do direito de se pleitear a restituição/compensação de débitos tributários.

O Código Tributário Nacional (CTN), art. 168, I, estabelece que o direito à repetição/compensação de débitos tributários decai com o decurso do prazo de 05 (cinco) anos contados das datas dos respectivos recolhimentos indevidos e/ ou a maior, *in verbis*:

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;

(...).(grifos não-originais)

Em se tratando de lançamento por homologação, como no caso da contribuição em discussão, a extinção do crédito tributário, por previsão expressa do CTN, ocorre quando do pagamento e não em outro momento, conforme disposto a seguir:

“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.

(...).

Art. 156. Extinguem o crédito Tributário:

(...).

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus parágrafos 1 e 4;

(...).(grifos não-originais)

Além destes dispositivos, para o presente caso, aplica-se também a Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, art. 3º, que assim dispõe, *in verbis*:

“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.”

Dessa forma, na data de protocolo do presente pedido de repetição, em 28 de maio de 1999, o direito de a recorrente repetir os valores reclamados decorrentes dos recolhimentos indevidos e/ ou maior, efetuados em datas anteriores a 28 de maio de 1994, já havia decaído pelo decurso do prazo quinquenal contado dos respectivos pagamentos.

Quanto aos indébitos decorrentes dos recolhimentos indevidos e/ ou a maior, efetuados em datas posteriores a 28 de maio de 1994, a recorrente faz jus à repetição/compensação.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto pelo provimento parcial ao presente recurso voluntário, reconhecendo à recorrente o direito à repetição/compensação dos valores pagos indevidamente e/ ou maior no período de 28 de maio de 1994 a 15 de março de 1996, acrescidos de atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 e, a partir de 1º de janeiro de 1996, de juros compensatórios à taxa Selic, nos termos da legislação tributária vigente.


JOSÉ ADÃO VITORINO DE MORAIS