MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 31 / 03 / 2005
VISTO

Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10920.001178/99-62
Recurso nº : 123.026
Acórdão nº : 202-15.117

Recorrente : BRASÃO ALIMENTOS LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA, 14 / 10 / 04

NORMAS PROCESSUAIS – REPETIÇÃO DE INDÉBITO REFERENTE AOS DECRETOS-LEIS Nº'S 2.445/1988 e 2.449/1988 - PRAZO DECADENCIAL – O prazo de decadência/prescrição para requerer-se restituição/compensação de valores referentes a indébitos exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, em que, em sede de controle incidental, o STF declarou a inconstitucionalidade da lei tributária, começa a fluir para todos os contribuintes a partir do momento em que a decisão do Excelso Tribunal passou a ter efeitos *erga omnes, in casu*, da data de publicação da resolução do Senado da República que suspendeu o dispositivo inquinado de inconstitucionalidade.
PIS. COMPENSAÇÃO - Os indébitos oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, deverão ser calculados considerando que a base de cálculo do PIS, até a data em que passou a viger as modificações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212/95 (29/02/1996), é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA - A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **BRASÃO ALIMENTOS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em acolher o pedido para afastar a decadência em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Esteve presente ao julgamento o Dr. Cláudio Muradás Stumpf, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

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

cl/opr

Processo nº : 10920.001178/99-62
Recurso nº : 123.026
Acórdão nº : 202-15.117

Recorrente : BRASÃO ALIMENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Referem-se os autos a pedido de restituição de crédito tributário da contribuição destinada ao Programa de Integração Social, que a empresa alega ter direito, relativamente aos valores recolhidos (sob a égide dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88) em quantia superior à devida nos termos da Lei Complementar nº 07/70.

Por bem descrever os fatos pertinentes à matéria objeto da lide, adoto e transcrevo o Relatório da decisão consubstanciada no ACÓRDÃO DRJ/FNS nº 1.732/2002, proferido em primeira instância administrativa (fl. 99):

> *"Trata o presente processo de manifestação de inconformidade com relação à Decisão nº 443/99 (fls.67 a 77) da delegacia da Receita Federal de Joaçaba/SC, que indeferiu seu pedido de restituição de valores recolhidos a título de Contribuição para o PIS, no período de janeiro de 1989 a setembro de 1992.*
>
> *O pedido da recorrente baseia-se no seu entendimento de que, com a retirada dos Decretos-leis de nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, passou a ser contribuinte do PIS com base na Lei Complementar 07/70 e, assim sendo, afirma que "No caso do PIS a base de cálculo é o faturamento de seis meses atrás, conforme disposto na Lei Complementar nº 07/70." (fl.84).*
>
> *Em sua manifestação de inconformidade, traz excertos de decisões dos Conselhos de Contribuintes (fls.82, 84/85 e 89 a 92) favoráveis a tese que defende, para concluir que, com base nesta jurisprudência, "não pairam dúvidas sobre o procedimento da Impugnante de recalcular o PIS, segundo os moldes estabelecidos pela Lei Complementar nº 7/70, ou seja, aplicação da alíquota de 0,75%, exceção para o exercício de 1989, sobre o faturamento (fato gerador) de seis meses atrás (base de cálculo), e pleiteá-lo perante a Secretaria da Receita Federal na modalidade de restituição, preenchendo todos os requisitos necessários." (fl.85).*
>
> *Às fls.85 a 89 encontram-se seus argumentos acerca da questão dos seis meses."*

Mediante o Acórdão nº 1.732, de 07/11/2002, a 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis - SC deliberou em não acolher a reclamação contra a decisão DRF em Joaçaba/SC e manter o **indeferimento** do pedido de restituição da contribuição para o PIS, protocolizado em 26/07/1999, por haver ocorrido a decadência do direito de pedir a restituição em relação aos recolhimentos de 10/04/1989 a 20/10/1992.

A decisão de primeiro grau encontra-se, pois, ementada nos seguintes termos (fl. 99):

Processo nº : 10920.001178/99-62
Recurso nº : 123.026
Acórdão nº : 202-15.117

"Assunto:Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 30/01/1989 a 30/09/1992

Ementa:Decadência. Recolhimentos. Prazo.

O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário (pagamento).

Solicitação Indeferida".

Inconformada, recorre a interessada, em tempo hábil, ao Segundo Conselho de Contribuintes (fls. 115/126). Inicialmente, insurge-se contra o entendimento firmado sobre a questão da decadência. Neste aspecto, aduz faltar razão ao julgador, porquanto a jurisprudência dos Tribunais Administrativos e Judiciais encontra-se pacificada que o prazo de cinco anos para recuperação dos valores de PIS, pagos a maior ou indevidamente, conta-se a partir da edição da Resolução nº 49, de 09/10/95, do Senado da República. Para fundamentar suas alegações, a recorrente invoca decisões dos Conselhos de Contribuintes, trazendo à colação ementas de diversos julgados.

Outrossim, a contribuinte contesta o *decisum* quanto à conclusão de que o artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 07/70 regulamenta prazo de recolhimento da contribuição destinada ao PIS. A respeito da regra prevista no dispositivo legal em referência, a recorrente reitera a argumentação expendida na peça impugnatória, ressaltando que o parágrafo único do artigo 6º da LC nº 07/70 versa sobre a base de cálculo do tributo, no que se refere à materialidade da hipótese de incidência e não ao aspecto temporal. Neste sentido, reporta-se ao Acórdão CSRF nº 01-03.337, reafirmando que a base de cálculo da contribuição é o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, razão pela qual não há como prosperar a tese esposada na decisão recorrida quanto à sistemática de apuração mensal da base de cálculo do tributo. Prossegue a interessada, concluindo que o prazo de recolhimento é a data do vencimento da exação e o fato gerador ocorre no momento do faturamento, ou seja, mês a mês. Isto não significa que a contribuinte tenha recolhido o PIS referente há seis meses, mas, sim, à contribuição do próprio mês, cuja base de cálculo é determinada sobre o faturamento do sexto mês anterior.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Como relatado, trata-se de pedido de restituição e compensação dos valores recolhidos a título de PIS que a reclamante entende haver pago a maior, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Por meio do Acórdão nº 1.732, de 07/11/2002, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC indeferiu o pleito da interessada, sob alegação de que parte dos créditos requeridos havia sido alcançada pela decadência e, em relação aos remanescentes, a repartição fiscal entendeu incorreto o cálculo da interessada formulado com base na indexação do 6º mês subseqüente ao fato gerador (semestralidade), o que redundaria na não existência de valor a restituir.

O cerne do litígio a ser aqui dirimido resume-se à questão da chamada semestralidade do PIS e à do prazo para repetir eventuais indébito.

Havendo questionamento sobre decadência/prescrição, o que, em se confirmando, tem-se por prejudicada a análise do direito à restituição pleiteada, faz-se então necessário examinar, preliminarmente, dita questão.

O direito à repetição de indébito é assegurado aos contribuintes no artigo 165 do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, como todo e qualquer direito esse também tem prazo para ser exercido, *in casu*, 05 anos contados nos termos do artigo 168 do CTN, da seguinte forma:

> I. da data de extinção do crédito tributário nas hipóteses:
>
> a) de 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;
>
> b) de 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;
>
> II. 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 nas hipóteses:
>
> a) de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Como visto, duas são as datas que servem de marco inicial para contagem do prazo extintivo do direito de repetir o indébito, a de extinção do crédito tributário e a do trânsito

em julgado de decisão administrativa ou judicial. Acontece, porém, que o caso ora em discussão não se enquadra perfeitamente em nenhuma das hipóteses acima aludida, fazendo-se necessário ajustar o termo *a quo* da contagem do prazo extintivo do direito a repetir o indébito de tal sorte que o marco inicial venha a coincidir com o momento em que se exteriorizou para o sujeito passivo esse direito, *in casu*, a data de publicação da Resolução 49 do Senado da República, 10 de outubro de 1995.

Essa questão do *dies a quo* para o reconhecimento ou não de haver a recorrente decaído do direito de pleitear a restituição/compensação dos pagamentos a maior da Contribuição ao PIS efetuados com base nos **Decretos-Leis 2.445/1988 e 2.449/1988**, nos moldes em que formulada nestes autos, foi apascentada neste Colegiado nos termos posto no Acórdão n.º 108-05.791, cujo voto condutor levou a assinatura do ilustre Conselheiro José Antonio Minatel. Todavia, os novos fundamentos trazidos nas decisões recorridas e, também, nos recursos apresentados pelos contribuintes, levaram o insigne Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda a reestudar a matéria e desse estudo resultou o brilhante e inédito [1]voto, que faço questão de transcrevê-lo como fundamento de minha decisão.

> *"Em preliminar, volto meus esforços para a análise de tormentosa questão, que se não ainda alcançou este Colegiado de forma mais latente, por certo o tomará. Assim, com respeito a meus pares, passo ao exame da questão da aplicação do dies a quo para o reconhecimento, ou não, de haver a recorrente decaído do direito em pleitear a restituição/compensação da Contribuição ao PIS, nos moldes em que formulada nestes autos."*

O Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de sua Primeira Seção, fixou o entendimento de que como *"...já ficou consignado em diversos antecedentes, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade, pelo Pretório Excelso, da discutida exação, houve recolhimento indevido (RE n. 148.754-2/RJ, publicado no DJU de 04.03.94 e com trânsito em julgado em 16.03.94) e assiste direito ao contribuinte o direito a ser ressarcido. " Assim, " ... para as hipóteses restritas de devolução do tributo indevido, por fulminado de inconstitucionalidade, desenvolveu tese segundo a qual se admite como dies a quo para a contagem do prazo para a repetição do indébito para o contribuinte a declaração de inconstitucionalidade da contribuição para o PIS."*[2]

> *"Para aquele Tribunal Superior de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência de cinco anos para pleitear a devolução, contado tal prazo a partir do trânsito em julgado da decisão da Corte Suprema que declarou inconstitucional a aludida exação.*
>
> *Com a devida vênia àqueles que sustentam a referida tese, consigno que não me filio a referida corrente, pois, a meu ver, estar-se-á contrariando o sistema*

[1] Processo nº 13839.002692/00-01, Recurso Voluntário nº 122458.

[2] AgRg no Recurso Especial nº 331.417/SP, Ministro Franciulli Neto, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado em DJU, Seção I, de 25/8/2003.

constitucional brasileiro em vigor que disciplina o controle da constitucionalidade e, conseqüentemente, os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade.

A Corte Suprema, quando da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, proferida em sua composição Plenária, o fez por ocasião do julgamento de Recurso Extraordinário interposto por Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e Outros e em desfavor da União Federal.[3]

A meu ver e a despeito da decisão ter sido exarada pelo órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, os efeitos daquela declaração de inconstitucionalidade em comento, quando de seu trânsito em julgado, somente surtiu efeitos para as partes envolvidas naquela lide, pois promovida pela via de exceção.[4]

E nesses termos, já dissertava e interpretava Rui Barbosa o tema, ao afirmar que decisões proferidas pela via de exceção " ... deveriam adotar-se "em relação a cada caso particular, por sentença proferida em ação adequada e executável entre as partes"". [5]

Na sistemática constitucional brasileira vigente, a declaração de inconstitucionalidade definitiva e em grau de Recurso Extraordinário, como na hipótese de que se está tratando, somente pode surtir efeitos ***inter partes***[6]*, e,*

---

[3] Recurso Extraordinário nº 148754-2/RJ, Ementário nº 1735-2.

[4] *"**8. O sistema brasileiro de controle da constitucionalidade das leis.***
Temos no Brasil duas sortes de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de exceção e o controle por via de ação.
Em nosso sistema constitucional, o emprego e a introdução das duas técnicas traduzem de certo modo uma determinada evolução doutrinária e institucional que não deve passar desapercebida.
Com efeito, a aplicação da via de exceção, unicamente pelo recurso extraordinário, a princípio, e a seguir também pelo mandado de segurança, configura o momento liberal das instituições pátrias, volvidas preponderantemente, desde a Constituição de 1891, para a defesa e salvaguarda dos direitos individuais.
(...)
O controle por via de exceção é de sua natureza o mais apto a prover a defesa do cidadão contra atos normativos do Poder, porquanto em toda demanda que suscite controvérsia constitucional sobre lesão de direitos individuais estará sempre aberta uma via recursal à parte ofendida.
(...)
A) A via de exceção, um controle já tradicional
A via de exceção no direito constitucional brasileiro já tem raízes na tradição judiciária do País. Inaugurou-se teoricamente com a Constituição de 1891(45), que instituí recursos o Supremo das sentenças prolatadas pelas justiças dos Estados em última instância.
(...)." (*Curso de Direito Constitucional*, Paulo Bonavides, Malheiros Editores, 11ª edição, pgs. 293/296).

[5] op.cit. pg. 296

[6] *"(...)*
O Tribunal, no exercício de sua função de aplicador do direito, deixa de aplicar em relação à litis a lei inconstitucional, o que, porém, não vem afetar sua obrigatoriedade em relação aos demais não participantes da questão levada à apreciação pelo Poder Judiciário, de tal forma que, continuando a existir e obrigar no universo

*não, **erga omnes**, como se fundou equivocadamente o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, pois a prestação jurisdicional realizada pela Corte Suprema não o foi de forma direta e abstrata[7], ou seja, não declarava direitos a todos os contribuintes indistintamente.*

*Pois bem, a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, **somente** surtiu efeitos para Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e Outros e a União Federal. Assim, somente para Itaparica e Outros seria aplicável o entendimento de que é qüinqüenal o prazo para a repetição dos valores recolhidos a maior a título da Contribuição para o PIS, a partir do trânsito em julgado de referida declaração; ou, então, para contribuinte que tenha ingressado com ação judicial e obtido manifestação judicial própria a seu favor.*

*Para a hipótese desses autos e para os **demais contribuintes**, que não ingressaram em Juízo para discutir tal inconstitucionalidade, tenho que o prazo decadencial qüinqüenal deve ser contado (e observado) a partir da edição da Resolução nº 49 do Senado Federal, aliás, como vem sendo acertadamente decidido por este Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda[8].*

E sustento e corroboro o entendimento deste Segundo Conselho de Contribuintes na afirmativa de que cabe ao Senado Federal "suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal", nos exatos termos em que vazado o inciso X, do artigo 52, da Carta Magna.

---

jurídico, todas as pessoas que queiram que a elas se estenda o benefício da inconstitucionalidade já declarada em caso idêntico, devem postular sua pretensão junto aos órgãos do Poder Judiciário, para que possam eximir-se do cumprimento da mesma. Já que em nossa sistema as decisões judiciais têm seu alcance limitado às partes em litígio, salvo nos casos de declaração de inconstitucionalidade em tese, o que ainda será analisado posteriormente (44). (...)." (*Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade*, Regina Maria Macedo Nery Ferrari, Editora Revista dos Tribunais, 3ª edição, ampliada e atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988, pgs. 112/113)

[7] *"As decisões consubstanciadoras de declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive aquelas que importem em interpretação conforme à Constituição e em declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, quando proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de fiscalização normativa abstrata, revestem-se de eficácia contra todos ("erga omnes") e possuem efeito vinculante em relação a todos os magistrados ... , impondo-se, em conseqüência, à necessária observância ..., que deverão adequar-se, por isso mesmo, em seus pronunciamentos, ao que a Suprema Corte, em manifestação subordinante, houver decidido, seja no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade, seja no da ação declaratória de constitucionalidade, a propósito da validade ou da invalidade jurídico-constitucional de determinada lei ou ato normativo."* (Reclamação nº 2143/Agravo Regimental/ SP, Ministro relator Celso de Mello, Tribunal Pleno do S.T.F., www.stf.gov.br, *site* acessado em 26/08/2003)

[8] *"O direito de pleiteur o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, pela via indireta."* Recurso Voluntário nº 120616, Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, acórdão nº 202-14485, publicado no DOU, I, de 27/8/2003, pg. 43.

Abrindo aqui um parênteses e ao contrário - e com o devido respeito ao que defende e vem sinalizando o Ministro Gilmar Mendes[9], em diversas decisões monocráticas, por ele exaradas no exercício da magistratura no Supremo Tribunal Federal -, filio-me a corrente doutrinária que defende que a " ... nós nos parece que essa doutrina privatística da invalidade dos atos jurídicos não pode ser transposta para o campo da inconstitucionalidade, pelo menos no sistema brasileiro, onde, como nota Themístocles Brandão Cavalcanti, a declaração de inconstitucionalidade em nenhum momento tem efeitos tão radicais, e, em realidade, não importa por si só na eficácia da lei(25). "[10]

E ao aderir a tal corrente doutrinária, observadora que é do sistema constitucional brasileiro, concluo que a declaração de inconstitucionalidade promovida por intermédio de decisão Plenária da Corte Suprema, que veio a se tornar definitiva com seu trânsito em julgado, ***somente*** *passará a ter os efeitos de sua inconstitucionalidade (e aplicação) erga omne, a partir da legítima e constitucional suspensão pelo Senado Federal. Neste sentido, aliás, posicionam-se de forma firme José Afonso da Silva[11], Paulo Bonavides[12],*

---

[9] *"(...). Esse novo modelo legal traduz, sem dúvida, um avanço, na concepção vetusta que caracteriza o recurso extraordinário entre nós. Esse instrumento deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa dos interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. Trata-se de orientação que os modernos sistemas de Corte Constitucional vêm conferindo ao recurso de amparo e ao recurso constitucional (Verfassungsbeschwerde). Nesse sentido, destaca-se a observação de Häberle segundo a qual "a função da Constituição na proteção dos direitos individuais (subjectivos) é apenas uma faceta do recurso de amparo", dotado de uma "dupla função", subjetiva e objetiva, "consistindo esta última em assegurar o Direito Constitucional objetivo" (Peter Häberle, O recurso de amparo no sistema germânico, Sub judice 20/21, 2001, p. 33 (49). Essa orientação há muito mostra-se dominante também no direito americano. Já no primeiro quartel do século passado, afirmava Triepel que os processos de controle de normas deveriam ser concebidos como processos objetivos. Assim, sustentava ele, no conhecido Referat sobre "a natureza e desenvolvimento da jurisdição constitucional", que, quanto mais políticas fossem as questões submetidas à jurisdição constitucional, tanto mais adequada pareceria a adoção de um processo judicial totalmente diferenciado dos processos ordinários. "Quanto menos se cogitar, nesse processo, de ação (...), de condenação, de cassação de atos estatais – dizia Triepel – mais facilmente poderão ser resolvidas, sob a forma judicial, as questões políticas, que são, igualmente, questões jurídicas".* (Triepel, Heinrich, Wesen und Entwicklung deer Staatsgerichtsbarkeit VVDStRL, vol. 5 (1929), p. 26). (...). OU, nas palavras do Chief Justice Vinson, *"para permanecer efetiva, a Suprema Corte deve decidir os casos que contenham questões cuja resolução haverá de ter importância imediata para além das situações particulares e das partes envolvidas" ("To remain effective, the Supreme Court must continue to decide only those cases wich present questions whose resolutions will have immediate importance far beyond the particular facts and parties involved")* (Griffin, op. cit., p. 34). De certa forma, é essa a visão que, com algum atraso e relativa timidez, ressalte-se, a Lei nº 10.259, de 2001, busca imprimir aos recursos extraordinários, ainda que, inicialmente, apenas para aqueles interpostos contras as decisões dos juizados federais." (Recurso Extraordinário 360847/SC Medida Cautelar, DJU, I, de 15/8/2003, pg. 66).

[10] *Curso de Direito Constitucional Positivo*, José Afonso da Silva, Malheiros Editores, 22ª edição, revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional n. 39, de 19.12.2002, pg. 53.

[11] op. cit., pgs. 52 a 54

[12] op. cit., p. 296

Regina Maria Macedo Nery Ferrari[13], *Celso Ribeiro Bastos e André Ramos Tavares*[14]."

Em assim sendo, para os pagamentos indevidos efetuados até 10 de outubro de 1995, parece-me que o entendimento mais consentâneo com o bom direito é de considerar como termo inicial da contagem do prazo extintivo a que alude o *caput* do artigo 168 do CTN 10 de outubro de 1995, a data da publicação da citada Resolução nº 49, do Senado Federal, que suspendeu a execução dos malsinados decretos-leis. Para não perecer desse direito, o seu titular deveria havê-lo suscitado até o fim do dia 10 de outubro de 2.000, momento exato em que se exauriu o prazo para fazê-lo, exatamente, o que fez a recorrente, protocolou o pedido de restituição/compensação em foco em 26 de julho de 1.999, ou seja, ainda dentro do período qüinqüenal para formular tal pretensão.

Ultrapassada a questão da decadência, resta analisar se, de fato, o sujeito passivo é credor da Fazenda Nacional no tocante a valores da contribuição que teria pago a maior em virtude da interpretação equivocada da norma inserta no parágrafo único do artigo 6º da Lei complementar nº 07/70, denominada pela doutrina como semestralidade do PIS.

Essa questão foi magistralmente enfrentada pelo Conselheiro Natanael Martins, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 11.004, originário da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Rendendo homenagem ao brilhante pronunciamento do insigne relator, transcrevo excerto desse voto para fundamentar minha decisão:

> *"As autoridades administrativas, como visto no presente caso, promoveram o lançamento com base na Lei Complementar nº 07/70, justamente a que a reclamante traz à baila para demonstrar a impropriedade do ato administrativo levado a efeito.*
>
> *É que, na sistemática da Lei Complementar nº 07/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:*

---

[13] op. cit., pgs. 102 a 116

[14] *"(...). Isso ocorre, no Direito brasileiro, nos casos de inconstitucionalidade proferida em sede de controle difuso. O Senado, como se verá, atua, em tal hipótese, suspendendo a eficácia da lei. Contudo, essa situação só ocorre porque o Supremo Tribunal Federal revela-se, a um só tempo, como Corte Constitucional e último tribunal na escala judicial. No caso específico de decisão proferida em sede de recurso extraordinário, atua como órgão último do Poder Judiciário, e sua decisão só produz efeitos erga omnes após a manifestação do Senado. Já, quando atua como Corte Constitucional, fiscalizando direta e abstratamente a constitucionalidade das leis, sua decisão independe de manifestação senatorial para a produção dos efeitos típicos. Existindo esse controle concentrado da constitucionalidade, não haveria sentido em reconhecer-se a permanência da norma no sistema após o reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo órgão próprio, por meio de ação específica."* (*As Tendências do Direito Público – No Limiar de um Novo Milênio*, Celso Ribeiro Bastos e André Ramos Tavares, Editora Saraiva, pgs. 94/95)

'Art. 6º - A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea 'b' do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único. A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente'. (grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, bem como a r. Decisão de fls. 110/113, de mera regra de prazo, mas, sim, de regra ínsita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base imponível da contribuição.

Neste sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar nº 07/70:

'Decorre, no texto acima transcrito, que a empresa não está recolhendo a contribuição de seis meses atrás. Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débitos para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma forma, uma empresa que encerra suas atividades agora, não recolherá a contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir'.

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

'... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis messes anteriores a esta data' (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 'in' Revista de Direito Tributário nº 64, pg.149, Malheiros Editores).

Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

'O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato 'faturar' é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de 'faturar', e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal - para 'medir' o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria Lei Complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponível.

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

'A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente.'

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o autolançamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da seqüência de atos normativos editados a partir da Lei Complementar nº 7/70 evidencia que nenhum deles... com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, autolançamento).

Deveras, há disposição acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponível).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Completar, à evidência, não usaria a expressão 'a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e

assim sucessivamente', mas simplesmente diria: 'o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior'.

Com razão, pois, a jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87.950:

'PIS/FATURAMENTO – CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - Procede o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa de seis meses atrás, vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar nº 07/70 pelos Dec.-leis nºs 2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE- 148754-2).'

Acórdão nº 101-88.969:

'PIS/ FATURAMENTO – Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pelas Suprema Corte'.

Resta registrar que o STJ, através das 1ª e 2ª Turmas da 1ª Seção de Direito Pùblico, já pacificou este entendimento.

Merece ainda ser aqui citado o entendimento do Conselheiro Jorge Olmiro Freire sobre matéria idêntica a aqui em análise, externado no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.000, consubstanciado no Acórdão nº 201-75.390:

'E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF[15] e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da

[15] O Acórdão CSRF/02-0.871[15] também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.

proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.'

E agora o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,[16] *veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:*

'TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra 'a' da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.

Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.

A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.

Recurso Especial improvido.'

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715/98, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, tendo como prazos de recolhimento aquele da lei (Leis nºs 7.691/88; 8.019/90; 8.218/91; 8.383/91; 8.850/94; e 9.069/95 e MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador."

Desta forma, não há como negar que, até fevereiro de 1996, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador dessa contribuição, a partir de março de 1996, quando passaram a viger as alterações introduzidas pela MP nº 1.212/95, suas reedições, e, posteriormente, a Lei nº 9.715/1998, o PIS deve ser exigido nos exatos termos dessa nova legislação. Como o pedido de restituição, postulado pela reclamante, abrange os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1989 e setembro de 1995, deve ser observada a sistemática da semestralidade no cálculo da contribuição devida nesses períodos, sendo direito da contribuinte repetir o tributo efetivamente pago a maior.

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.

[16] Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, j. em 29/05/2001, acórdão não formalizado.

14 10 04

Processo nº : 10920.001178/99-62
Recurso nº : 123.026
Acórdão nº : 202-15.117

Em assim sendo, a correção monetária dos indébitos, até 31.12.1995, deverá ater-se aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 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 nº 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de indébitos. A partir de 01.01.96, sobre os indébitos 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.

Em resumo, é de se admitir o direito da recorrente aos indébitos do PIS, recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, considerando-se como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, indébitos esses corrigidos segundo os índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR Nº 08, de 27.06.97 até 31.12.1995, sendo que, a partir dessa data, 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.

Os indébitos assim calculados, depois de a Administração Tributária aferir a certeza e liquidez destes, isto é, depois de aferido o efetivo pagamento da contribuição em valores maiores do que o devido, poderão ser compensados com parcelas de outros tributos e contribuições administrados pela SRF, observados os critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10.03.97, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15.09.97.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 11 de setembro de 2003

HENRIQUE PINHEIRO TORRES