



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10940.001710/2002-61
Recurso nº 130.703 Voluntário
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Acórdão nº 202-18.770
Sessão de 13 de fevereiro de 2008
Recorrente HUHTAMAKI DO BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ em Curitiba - PR



Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/1997 a 31/12/1997

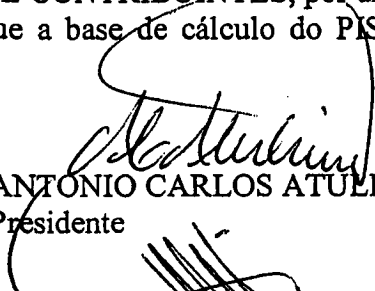
Ementa: SEMESTRALIDADE.

Até o advento da Medida Provisória nº 1.212/95 a base de cálculo do PIS corresponde ao sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador.

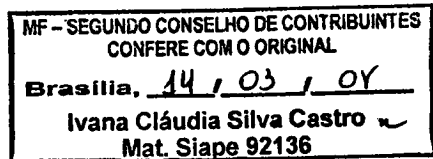
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

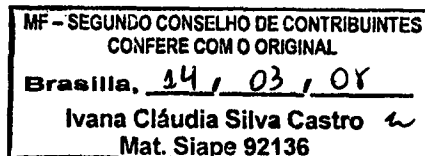
ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para que a base de cálculo do PIS seja apurada levando-se em conta o critério da semestralidade.


ANTONIO CARLOS ATUEIM
Presidente


ANTONIO LISBOA CARDOSO
Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.



Relatório

Cuida-se de recurso em face da decisão da DRJ em Curitiba - PR que manteve parcialmente procedente o débito constante do Auto de Infração Eletrônico decorrente de auditoria interna na DCTF (entregue em 24/08/98 - fls. 44/45) do quarto trimestre de 1997, tendo sido constado para o período de apuração de outubro a dezembro de 1997 "*Falta de Recolhimento ou Pagamento do Principal, Declaração Inexata*" de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, com base nos arts. 1º e 3º, "b", da Lei Complementar nº 7/70; 83, III, da Lei nº 8.981/95; e 1º da Lei nº 9.249/95, com alterações posteriores pelas MPs nºs 1.495/96, 1.646/96 e 1.623/97. Consta ainda como fundamento da multa de ofício de 75% o art. 106, II, "c", da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), além dos acréscimos legais.

A decisão recorrida excluiu do lançamento os valores localizados no Relatório de Auditoria Interna de Pagamentos informados na DCTF de fl. 49, confirmados pelos Darfs apresentados às fls. 57/58 e os extratos de fls. 72/73 (valor de R\$11.589,60), além da respectiva multa de ofício de 75% e dos encargos legais.

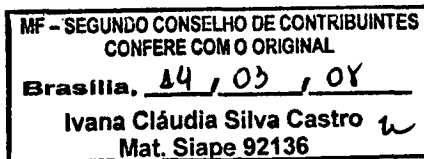
Também foi excluída a totalidade da multa de ofício de 75% (R\$10.496,13), em face do princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, "c", do CTN, pelo fato de o art. 18, "*caput*" e § 4º, da Lei nº 11.051, de 29/12/2004, dispor expressamente que a multa de ofício somente é devida nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, o que não ocorreu no caso.

Os demais valores foram mantidos em razão de a DRJ não ter reconhecido o direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente pela recorrente com base fulcro nos inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, nos períodos de 05/94 a 09/94, não admitindo a semestralidade da base de cálculo do PIS com base na LC nº 7/70.

No recurso de fls. 94/106, é alegado, em sede de preliminar, a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, em razão de ter sido indeferido o seu pedido de perícia, no mérito sustenta que a decisão recorrida deve ser julgada improcedente pelo fato de o crédito tributário remanescente ter sido totalmente liquidado pela compensação com os indébitos de PIS (Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88).

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso merece ser conhecido, porquanto tempestivo e revestidos dos demais requisitos legais pertinentes.

Conforme se depreende dos autos, o auto de infração é decorrente do fato de a recorrente ter-se creditado dos valores relativos ao indébito de PIS, recolhido indevidamente com base nos inconstitucionais Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, referente ao período de maio a setembro de 1994, conforme planilha de fls. 19/21.

A compensação foi efetivada pela recorrente no período de outubro a dezembro de 1997, o que vale dizer que antes do transcurso do prazo decadencial contado, não da data do pagamento do indébito, mas a partir do momento em que se operou efeitos "*ex tunc*" a decisão do Supremo Tribunal Federal, o que veio a ocorrer com a publicação da Resolução n.º 49/95, do Senado Federal, em 10 de outubro de 1995.

Assim sendo, os contribuintes, de um modo geral, tiveram até 10/10/2000 para recuperar os referidos indébitos, como a recorrente utilizou os referidos créditos no período de outubro a dezembro de 1997, antes, portanto, de ter o seu direito extinto pela decadência.

Ocorre, porém, que com a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Eg. STF, em face dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 148.754-2/RJ, tendo o Senado Federal exercido a prerrogativa contemplada no art. 52, X, da Constituição Federal, sendo promulgada a Resolução n.º 49, de 09 de outubro de 1995 (DOU de 10/10/1995), dessa data é que passou a ser contado o prazo decadencial para se proceder a restituição/compensação do indébito, culminando em 10/10/2000.

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

"Em preliminar, volto meus esforços para a análise de tormentosa questão. Assim, com respeito a meus pares, passo ao exame da questão da aplicação do dies a quo para o reconhecimento, ou não, de haver decaído a recorrente do direito de pleitear a restituição/compensação da contribuição para o PIS, nos moldes em que formulada nestes autos.

O Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de sua Primeira Seção, fixou o entendimento de que "..., no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados."

Para o Superior Tribunal de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência contado segundo a denominada tese dos 5+5, nos moldes em que acima transcrito.

Com a devida vênia àqueles que sustentam a referida tese, consigno que não me filio à referida corrente, pois, a meu ver, estar-se-á contrariando o sistema constitucional brasileiro em vigor que disciplina o controle da constitucionalidade e, conseqüentemente, os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade.

Ocorre que a defesa à tese dos 5+5 contraria o próprio sistema constitucional brasileiro, de acordo com o qual, uma vez declarada, pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade de determinada exação em controle difuso de constitucionalidade, compete ao Senado Federal suspender a execução da norma declarada inconstitucional, nos termos em que disposto no art. 52, inciso X, da Carta Magna, sendo que, a partir de então, são tidos por inexistentes os atos praticados sob a égide da norma inconstitucional.

A esse propósito, inclusive, cumpre observar as lições de Mauro Cappelletti, ao discorrer sobre os efeitos do controle de constitucionalidade das leis:

'De novo se revela, a este propósito, uma radical e extremamente interessante contraposição entre o sistema norte-americano e o sistema austríaco, elaborado, como se lembrou, especialmente por obra de Hans Kelsen. No primeiro desses dois sistemas, segunda a concepção mais tradicional, a lei inconstitucional, porque contrária a uma norma superior, é considerada absolutamente nula ('null and void'), e, por isto, ineficaz, pelo que o juiz, que exerce o poder de controle, não anula, mas, meramente, declara uma (pré-existente) nulidade da lei inconstitucional.' (destaquei).

1 Recurso Especial n.º 608.844-CE, Ministro José Delgado, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado em DJU, Seção I, de 7/6/2004.

No caso em tela foi justamente isso o que ocorreu. O Colendo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE n.º 148.754/RJ - portanto, em sede de controle concreto de constitucionalidade -, declarou inconstitucionais os Decretos-Leis n.ºs 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 n.º 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 n.º 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, inculpidos 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.

Por certo, o nosso ordenamento jurídico prevê, como princípio, a prescritibilidade das relações jurídicas, razão pela qual não há que se conceber que o direito do contribuinte de reaver os valores cobrados indevidamente não sofra os efeitos da prescrição. Por outro lado, não se pode admitir que aquele, que de boa-fé e com base na presunção de constitucionalidade da exação outrora declarada inconstitucional, seja prejudicado com isso. Daí se mostra a necessidade da aplicação do princípio da razoabilidade.

Atendendo a essa lógica, cumpre a nós, julgadores, analisar a situação e contrabalançar os fatos e direitos a fim de propiciar uma aplicação justa e equânime da norma.

Considerar - como foi feito na presente situação - que, independentemente da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n.ºs 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.

Cumpra 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 n.º 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 n.ºs 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 n.º 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."

No caso em tela, que trata de indébitos relativos ao período de 05/94 a 09/94, compensados diretamente na escrita fiscal da recorrente nas competências de outubro a dezembro de 1997, antes, portanto, da Resolução n.º 49, do Senado Federal, publicada em 10/10/1995, que definitivamente afastou do mundo jurídico os Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, logo, quando a declaração de compensação (DCTF) foi protocolada (24/08/98 – fl. 44/45), ainda não havia decaído o direito de a contribuinte pleitear a restituição do indébito, cujo direito se estendia até 10/10/2000, conforme bem demonstrado no acórdão paradigma.

Quanto à semestralidade da base de cálculo do PIS, sob a égide da Lei Complementar n.º 7/70, é matéria pacífica nos âmbitos judicial e administrativo que durante a vigência dos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.44/88, que se estendeu de outubro de 1988 a novembro de 1995, quando, então, foram declarados inconstitucionais pelo plenário do Egrégio Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE n.º 148754-2/RJ, estando os contribuintes da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS obrigados ao recolhimento na forma

preconizada pela Lei Complementar nº 7/70, conforme bem esclarece a ementa do seguinte acórdão (AI-AgR nº 212646/SP, Rel. Min. Néri da Silveira, DJ de 18/12/1998):

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. PIS. Empresa sujeita a recolhimento de contribuição para o Programa de Integração Social - PIS - instituído pela Lei Complementar n.º 7, de 1970. Sua recepção pelo art. 239, da CF/88. 3. Não obrigação do recolhimento de contribuição para o aludido Programa, na forma prevista nos Decretos-leis n.ºs 2445 e 2449, ambos de 1988, que modificavam a base de cálculo, a alíquota e o prazo de recolhimento das contribuições em referência. 4. Inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.ºs 2445 de 29.6.1988, e 2449, de 21.7.1988. Plenário. RE 148754-2-RJ. 5. Recurso extraordinário improvido. 6. Fundamentos inatacados. Súmula 284. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.”

A contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 1970, sob a égide da Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional de 69. A referida Lei em seu art. 6º prevê que:

“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.”

Contudo, como o legislador ordinário por diversas vezes editou dispositivos que teriam, em tese, alterado os elementos do tributo individualizados pela Lei complementar nº 7/70, aqueceu-se a celeuma acerca da contribuição para o PIS, vindo a esfriar somente após a Edição, em 29 de novembro de 1995, da Medida Provisória nº 1.212/95, que assim dispõe em seu art. 2º:

“A Contribuição para o PIS/Pasep será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe 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.”

Logo, em relação à semestralidade da base de cálculo do PIS, com base no parágrafo único do art. 6º da Lei Complementar nº 7/70 e na Lei Complementar nº 8/70, encontra-se definitivamente pacificada no âmbito judicial e administrativo, inclusive estando o assunto sumulado por este colendo Segundo Conselho de Contribuintes (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.”

Está comprovado o nítido direito de a contribuinte em questão creditar-se do PIS, uma vez que recolheu a referida contribuição com base Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Eg. STF, notadamente após a homologação dos valores compensáveis pela fiscalização, pois, como é cediço, a Lei nº 10.637/2002 (MP nº

66/2002) alterou profundamente os procedimentos da compensação de créditos tributários. Por este novo regramento, a compensação efetuada pelo sujeito passivo e declarada à Secretaria da Receita Federal extingue, desde logo, o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Reza o art. 49 da Lei nº 10.637/2002 (MP nº 66/2002):

"Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

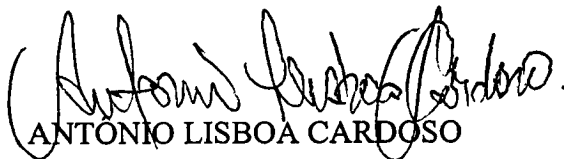
(...)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.' (NR)." (g.f.).

Em face do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para reconhecer o direito à apuração do indébito de PIS, apurado nos meses de maio a setembro de 1994, aplicando-se a semestralidade da base cálculo sem correção monetária e o direito à utilização do mesmo na compensação de tributo da mesma espécie, sem prejuízo do direito/dever da SRFB fazer o cotejamento entre os valores declarados e os efetivamente realizados pela recorrente.

Os valores do indébito devem ser corrigidos monetariamente, até 31/12/1995, com base na tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/Cosit/Cosar nº 08, de 27/06/97, e, a partir de 1º/01/96, sobre os débitos passam a incidir exclusivamente juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, até o mês anterior em que houver a restituição/compensação, acrescida de 1% relativamente ao mês da ocorrência da restituição ou compensação, por força do disposto no art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2008.


ANTÓNIO LISBOA CARDOSO

