

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 09 / 07 / 2003  
Rubrica *[assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo : 11030.001583/99-41  
Recurso : 120.968  
Acórdão : 202-14.304

Recorrente: ANGELO DALLA COSTA & CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ em Santa Maria - RS

**NORMAS PROCESSUAIS - PRAZO DECADENCIAL** - Se o indébito se exterioriza a partir da declaração de inconstitucionalidade das normas instituidoras do tributo, surge para o contribuinte o direito à sua repetição, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido (entendimento baseado no RE nº 141.331-0, Rel. Min. Francisco Rezek). A contagem do prazo decadencial para pleitear a repetição da indevida incidência apenas se inicia a partir da data em que a norma foi declarada inconstitucional, vez que o sujeito passivo não poderia perder direito que não poderia exercitar.

**Preliminar acolhida para afastar a decadência.**

**PIS - LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA** - A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, suspendeu a execução dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em função da inconstitucionalidade reconhecida pelo STF, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. A retirada dos referidos decretos-leis do mundo jurídico produziu efeitos *ex tunc*, e funcionou como se nunca houvessem existido, retomando-se, assim, a aplicabilidade da sistemática anterior, passando a ser aplicadas as determinações da LC nº 7/70, com as modificações deliberadas pela LC nº 17/73.

**PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 6º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 7/70** - A norma do parágrafo único do art. 6º da LC nº 7/70 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador - faturamento do mês. A base de cálculo da contribuição permaneceu incólume e em pleno vigor até os efeitos da edição da MP nº 1.212/95, quando passou a ser considerado o faturamento do mês (Precedentes do STJ e da CSRF/MF).

**COMPENSAÇÃO** - É de se admitir a existência de indébitos referentes à Contribuição para o PIS, pagos sob a forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, vez que devidos com a incidência da LC nº 7/70, e suas alterações válidas, considerando-se que a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador.

*[assinatura]*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

**Processo** : 11030.001583/99-41  
**Recurso** : 120.968  
**Acórdão** : 202-14.304

**CORREÇÃO MONETÁRIA DO INDÉBITO – Cabível apenas a aplicação dos índices admitidos pela Administração Tributária na correção monetária dos indêbitos.**

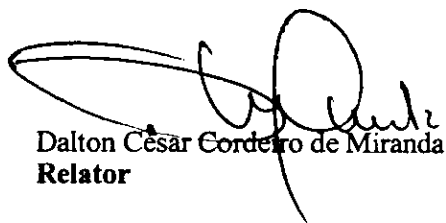
**Recurso ao qual se dá provimento parcial.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ANGELO DALLA COSTA & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: I) em acolher a preliminar para afastar a decadência; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.**

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002

  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

  
Dalton César Cordelero de Miranda  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Motelo, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Iao/cf



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

24

2º CC-MF  
Fl.

Processo : 11030.001583/99-41  
Recurso : 120.968  
Acórdão : 202-14.304

Recorrente: ANGELO DALLA COSTA & CIA. LTDA.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição/compensação de valores que o sujeito passivo teria recolhido a maior, referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, pagos na forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, com débitos vencidos e vincendos de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Com o pedido inicial datado de 06/08/1999, foram anexados os Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF de Contribuição para o PIS, referentes aos períodos de apuração de julho/89 a setembro/95, com cópias, e as Planilhas de fls. 41/43, em que são apresentados comparativos entre os valores recolhidos conforme os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e aqueles devidos tendo por base a Lei Complementar nº 7/70.

O sujeito passivo trouxe aos autos o Arrazoado de fls. 02 a 75, em que tece considerações acerca da incidência da Contribuição para o PIS e da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o que teria determinado a incidência da Lei Complementar nº 7/70, com a alíquota de 0,75%, e a base de cálculo como o faturamento do 6º mês anterior; trata também da decadência para restituição do indébito e defende o direito à compensação pleiteada. Cita, também, a legislação de regência da compensação de indébitos tributários.

A Delegacia da Receita Federal em Santa Maria/RS deliberou no sentido de indeferir a compensação pleiteada, sob o argumento de que, considerando-se os artigos 165, I, e 168, I, do Código Tributário Nacional, ocorrera a decadência do direito de pleitear a restituição, assim como, *in casu*, não há de se falar na consideração da base de cálculo como o faturamento do sexto mês anterior (semestralidade).

A autoridade julgadora de primeira instância, após a apresentação de manifestação de inconformidade pela contribuinte, concluiu pelo indeferimento da solicitação, por entender que teria ocorrido a decadência para pleitear a restituição de alguns dos valores pagos e, para os demais, os créditos argumentados pela contribuinte decorrem de sua



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF Fl. <hr/>
--------------------------

**Processo** : 11030.001583/99-41  
**Recurso** : 120.968  
**Acórdão** : 202-14.304

interpretação equivocada do parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, afirmando que o prazo ali referido dita que a base de cálculo da contribuição é o faturamento de seis meses atrás; entende aquela autoridade que referida norma não se refere a base de cálculo e sim a prazo de recolhimento.

Inconformada com a decisão singular, a interessada, tempestivamente, interpôs recurso voluntário, onde reapresenta os argumentos de defesa expendidos na impugnação, e, ao final, pugna pela reforma da decisão *a quo*.

É o relatório. *lf*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

26  
2º CC-MF  
Fl.

Processo : 11030.001583/99-41  
Recurso : 120.968  
Acórdão : 202-14.304

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A questão central do dissídio posto nos autos cinge-se ao pleito de que seja acolhida a tese de que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador (auferir faturamento), considerando-se as determinações do artigo 6º, e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, isto para que seja a autora credora de valores pagos a maior, na vigência dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, possibilitando a compensação de tais quantias com tributos e contribuições vencidas ou vincendas.

Entretanto, preliminarmente, impende que se analise a questão da decadência do direito de compensação dos valores que a recorrente argumenta ser credora.

A controvérsia acerca do prazo para a compensação ou restituição de tributos e contribuições federais, quando tal direito decorra de situação jurídica conflituosa, na qual se tenha por definido ser indevido o tributo, foi muito bem enfrentada pelo Conselheiro José Antônio Minatel, no Acórdão nº 108-05.791, cujo excerto transcrevo:

*“Voltando, agora, para o tema acerca do prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação de valores indevidamente pagos, à falta de disciplina em normas tributárias federais em escalão inferior, tenho como norte o comando inserto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê expressamente:*

*‘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.’*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo : 11030.001583/99-41  
Recurso : 120.968  
Acórdão : 202-14.304

*Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, com caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:*

*'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.'*

*O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário, uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que qualquer valor pago além do efetivamente devido será sempre indevido, na linha do princípio consagrado em direito que determina que 'todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir', conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.*

*Longe de tipificar numerus clausus, resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo eu os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em situação fática não litigiosa, tanto que aferidos unilateralmente pela iniciativa do sujeito passivo, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir situação jurídica conflituosa, daí referir-se a 'reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória'.*

*Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja ele de fato ou de direito, em que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

**Processo** : 11030.001583/99-41  
**Recurso** : 120.968  
**Acórdão** : 202-14.304

*Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da 'data da extinção do crédito tributário', para usar a linguagem do art. 168, I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em situação fática não litigiosa, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação pelo sujeito passivo.*

*O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir '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' (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.*

*Esse parece ser, a meu juízo, o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar (CTN). Nessa mesma linha também já se pronunciou a Suprema Corte, no julgamento do RE nº 141.331-0, em que foi relator o Ministro Francisco Rezek, em julgado assim ementado:*

*'Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do empréstimo compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE nº 121.136), surge para o contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido' (Apud OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO – in 'Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário' – pág. 290 – Editora Dialética – 1.999)''.*

O entendimento do eminente julgador, corroborado pelo pronunciamento do Pretório Excelso no RE nº 141.331-0, por ele colacionado, muito bem se aplica à espécie dos



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo : 11030.001583/99-41  
Recurso : 120.968  
Acórdão : 202-14.304

autos, pelo que o acato e tomo como fundamento para me posicionar no sentido de não ter ocorrido a decadência do direito de pedir a restituição/compensação do tributo em foco, vez que os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram retirados do ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95, tendo o pedido de restituição/compensação sido protocolizado em setembro de 1999, antes de transcorridos os cinco anos.

Para enfrentar a controvérsia acerca do mandamento veiculado pelo parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, é mister que se faça um esboço histórico da Contribuição para o PIS, tendo como ponto de vista as normas de comando que regeram a sua incidência.

A Lei Complementar nº 7, de 07/09/70, instituiu, em seu artigo 1º, a Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

O Decreto-Lei nº 2.445, de 29/06/88, no artigo 1º, V, determinou, a partir dos fatos geradores ocorridos após 01/07/88, as seguintes modificações: o fato gerador passou a ser a receita operacional bruta, a base de cálculo passou a ser a receita operacional bruta do mês anterior e a alíquota foi alterada para 0,65%.

O Decreto-Lei nº 2.449, de 21/07/88, trouxe modificações ao Decreto-Lei nº 2.445/88, contudo, sem alterar o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota por este determinados.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, tendo suas execuções suspensas pela Resolução nº 49, do Senado Federal, publicada no DOU de 10/10/95.

Segundo preceitua o artigo 150, I, da Constituição Federal, a incidência tributária só se valida se concretizada por lei, entendendo-se, nessa expressão, que a norma embasadora da exação tributária deve estar validamente inserida no ordenamento jurídico, e, dessa forma, apta a produzir seus efeitos. Os citados decretos-leis, reconhecidamente inconstitucionais, e com a execução suspensa por Resolução do Senado Federal, foram afastados definitivamente do ordenamento jurídico pátrio, não sendo, portanto, lícitos os lançamentos tributários que os tomaram por base legal.

Esse entendimento é corroborado pela decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 168.554-2/RJ, onde fica registrado que os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos atos administrativos retroagem à data da edição respectiva. Assim,



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.

**Processo** : 11030.001583/99-41  
**Recurso** : 120.968  
**Acórdão** : 202-14.304

os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 tiveram afastadas suas repercussões no mundo jurídico. A ementa do julgamento muito bem sintetiza o posicionamento da Corte Suprema em referida *quaestio*:

*“INCONSTITUCIONALIDADE – DECLARAÇÃO – EFEITOS – A declaração de inconstitucionalidade de um certo ato administrativo tem efeito ‘ex tunc’, não cabendo buscar a preservação visando a interesses momentâneos e isolados. Isto ocorre quanto à prevalência dos parâmetros da Lei Complementar nº 7/70, relativamente à base de incidência e alíquotas concernentes ao Programa de Integração Social. Exsurge a incongruência de se sustentar, a um só tempo, o conflito dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, ambos de 1988, com a Carta e, alcançada a vitória, pretender, assim, deles tirar a eficácia no que se apresentaram mais favoráveis, considerada a lei que tinham como escopo alterar - Lei Complementar nº 7/70. A espécie sugere observância ao princípio do terceiro excluído.” (Grifei)*

Como conseqüência imediata, determinada pela exigência de segurança e aplicabilidade do ordenamento jurídico, a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 produziu efeitos *ex tunc*. Assim, tudo passa a ocorrer como se a norma eivada do vício da inconstitucionalidade não houvesse existido, retornando-se a aplicabilidade da sistemática anterior.

Tal pensamento encontra-se perfeitamente reforçado em voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, cujo excerto a seguir transcrevemos:

*“(…) impõe-se proclamar – proclamar com reiterada ênfase – que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito, ‘uma conseqüência primária da inconstitucionalidade’- acentua MARCELO REBELO DE SOUZA (‘O valor Jurídico do Acto Inconstitucional’, vol. 1/15-19, 1988, Lisboa) – ‘é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir os exactos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhes corresponderiam.’*

*A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade*

*M*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

**Processo** : 11030.001583/99-41  
**Recurso** : 120.968  
**Acórdão** : 202-14.304

*constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão para gerar e operar qualquer efeito jurídico. Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula.” (RTJ 102/671. In LEX - Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nº 174, jun/93, p.235) (grifamos)*

Como decorrência da aplicação da Lei Complementar nº 7/70, surgiu a controvérsia acerca da norma veiculada pelo seu artigo 6º, parágrafo único, sendo duas as teses apresentadas para o seu entendimento: 1) que a base de cálculo da Contribuição para o PIS seria o sexto mês anterior àquele da ocorrência do fato gerado – faturamento do mês; e 2) que o comando contido em tal dispositivo legal refere-se a prazo de recolhimento.

O Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de que o parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 determina a incidência da Contribuição para o PIS sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, que, por imposição da lei, dá-se no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. O que foi acompanhado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do Acórdão CSFR/02-0.907, cuja síntese encontra-se na ementa a seguir transcrita:

*“PIS – LC nº 7/70 – Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único da Lei Complementar nº 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 nº 1.212/95, quando, a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.”*

Em outros julgados sobre a mesma matéria, tenho me curvado à posição do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais para admitir que a exação se dê considerando-se como base de cálculo da Contribuição para o PIS o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador – faturamento do mês -, o que deve ser observado até os efeitos da edição da Medida Provisória nº 1.212, de 28/11/1995, quando a base de cálculo passou a ser o faturamento do próprio mês.

Desse modo, é de se admitir a existência de indébitos referentes à Contribuição para o PIS, pagos sob a forma dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, vez que devidos com a incidência da Lei Complementar nº 7/70, e suas alterações válidas, considerando-se que a base de cálculo é o faturamento do sexto mês anterior àquele em que ocorreu o fato gerador. E, comprovada a existência de pagamento indevido ou a maior que o devido, o contribuinte tem

*///*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo : 11030.001583/99-41  
Recurso : 120.968  
Acórdão : 202-14.304

direito à restituição de tal valor, desde que tal direito não esteja atingido pelo decurso do prazo legalmente determinado para o seu exercício.

Os valores dos indébitos devem ser corrigidos monetariamente, da seguinte forma:

1. até 31/12/91, deverão ser observados os índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 08, de 27/06/97;
2. para o período entre 01/01/92 e 31/12/95 observar-se-á a incidência do artigo 66, § 3º, da Lei nº 8.383/91, quando passou a vigor a expressa previsão legal para a correção dos indébitos; e
3. a partir de 01/01/96, tem-se a incidência da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - a denominada Taxa SELIC -, sobre o crédito, por aplicação do artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à restituição/compensação pleiteada, corrigida monetariamente com os índices admitidos pela Administração Tributária, após aferida a certeza e liquidez dos créditos envolvidos.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2002



DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA //