



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11610.005971/2001-73
ACÓRDÃO	3102-003.654 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	APEOESP SINDICATO DOS PROFESSORES ENSINO OFICIAL EST SP
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

ALEGAÇÕES DE ILEGALIDADE, INCONSTITUCIONALIDADE E OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SÚMULA CARF Nº 2.

A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de ilegalidade/inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Aplicação da Súmula Carf nº 2.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito em pedido de repetição de indébito/ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-57.438, proferido pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba/DRJCTA, que por unanimidade de votos julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade interposta contra indeferimento, pela DERAT/SP, de Pedido de Restituição (PER) protocolizado em 26/11/2001, no montante de R\$ 329.817,24 e a consequente não homologação das compensações vinculadas.

O crédito pleiteado é relativo ao PIS (cód. 8301), dos períodos de apuração de 11/91, 01 a 12/1992, 01 a 10/1993, 1994 a 2000 e 01 a 03/2001, calculado à alíquota de 1% sobre a folha de salários, conforme demonstrativo de fls. 220/221 e cópia dos DARF anexados aos autos.

Posteriormente, em 13/10/2006, a interessada protocolou pedido de inclusão (fls. 225/227) de créditos no valor total de R\$ 34.874,75 relativos ao mesmo tributo, dos períodos de apuração de 04 a 09/2001, conforme demonstrativo de fl. 228.

Segundo fundamentação legal do pedido inicial (fl. 3/15), a interessada é entidade sem fins lucrativos, estando sujeita aos recolhimentos do PIS instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Diz que tal lei disciplinou a alíquota e base de cálculo para as empresas mercantis e prestadoras de serviço, mas não o fez para as entidades sem fins lucrativos. Esclarece que, em 1988, a União editou os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, os quais foram declarados inconstitucionais. Entende que, por isso, se manteve a ausência de disciplina da alíquota e base de cálculo do PIS das entidades sem fins lucrativos. Explica que, a partir daí, a matéria passou a ser disciplinada por medidas provisórias, que não podem ser utilizadas na seara tributária, onde vige o princípio da legalidade estrita. Aduz, ainda, que é imune ao pagamento do PIS, conforme art. 150 da Constituição Federal. Argumenta que os pagamentos realizados foram, portanto, indevidos. Disserta, na sequência, sobre o direito à compensação e sobre o prazo que tem para pleitear o indébito tributário. Ao final, requer que seja homologada a compensação do PIS pago indevidamente com tributos de mesma espécie.

Quanto à fundamentação do pedido complementar, a interessada informa (fls. 225/227) que seu crédito decorre da mesma tese do pedido inicial.

Vinculadas ao PER, a contribuinte transmitiu diversas Dcomp eletrônicas, que foram tratadas em conjunto no presente processo (fls. 293/420).

O entendimento da autoridade a quo, entretanto, é no sentido de que o §5º do art. 4º do Regulamento do Fundo de Participação para Execução do PIS, aprovado pela Resolução nº 174/71 do Banco Central do Brasil, ao comando do art. 11 da Lei Complementar nº 7/70, estabelecia que as entidades sem fins lucrativos contribuam para o Fundo com uma quota fixa de 1% incidente sobre a folha de pagamento mensal.

Aduz que na vigência das Leis Complementares nºs 7/70 e 17/73, do Regulamento que unificou as normas relativas ao PIS, ao PASEP e ao Fundo de Participação (Portaria/MF nº 142/82 - DOU de 22/07/82), dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 e da Medida Provisória nº 1.212/95, que foi convertida na Lei nº 9.715/98, as entidades sem fins lucrativos continuaram sujeitas à incidência do PIS calculado à alíquota de 1% sobre a folha de salários.

Esclarece que o inc. V do art. da MP nº 2.158/2001-35 estabeleceu que o PIS é determinado com base na folha de salários à alíquota de 1% pelos sindicatos, federações e confederações.

Em conclusão, entende que não há lacuna legislativa, conforme deduzido pela contribuinte, e que, portanto, ela não tem direito ao crédito requerido.

Em relação ao pedido complementar, que foi protocolado em 13/10/2006, diz que a Instrução Normativa SRF nº 600/2005, vigente à época, determinava que o PER deveria ter sido elaborado no programa PER/DCOMP e transmitido à RFB pela Internet ou que a interessada demonstrasse a falha que a impediu de fazê-lo. Esclarece que o pedido de restituição complementar, entregue em formulário, foi considerado não formulado (IN/SRF nº 600/2005, arts. 31, 76, §§ 2º ao 4º).

Aduz que, ainda que se indébito houvesse, à data da protocolo do pedido inicial, o direito de pleitear a restituição já havia sido extinto pela decadência em relação aos pagamentos efetuados em datas anteriores a 27/11/1996 e, à data da protocolo da solicitação complementar, em relação aos pagamentos feitos anteriormente a 14/10/2001.

Em conclusão, a autoridade a quo indeferiu o pedido de restituição inicial, considerou não formulado o pedido de restituição complementar e não homologou as compensações vinculadas.

O Despacho Decisório foi, então, encaminhado à DIORT/DERAT/SPO “para dar ciência do despacho à interessada com a requerida urgência, do qual, apenas em relação ao indeferimento do pedido de restituição inicial e à não-homologação das compensações, cabe manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência”.

(...)

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EXTINÇÃO DO DIREITO.

Em se tratando de pleito administrativo anterior à vigência da LC nº 118/2005, deve ser observada a sistemática da “tese dos cinco mais cinco” para fins de se determinar o termo a quo do direito de se pleitear a repetição do indébito tributário.

INOVAÇÃO. ALTERAÇÃO DO FUNDAMENTO DO DIREITO CRÉDITÓRIO PLEITEADO.

Os limites do litígio são definidos pelo Pedido de Restituição e pela decisão da autoridade competente, não sendo possível, mediante a apresentação de manifestação de inconformidade, a completa inovação do feito.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

As provas trazidas aos autos não foram suficientes para comprovar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. DECRETOS-LEIS Nº 2.445/88 E 2.449/88.

O direito à restituição de PIS relativo a pagamentos recolhidos com base nos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 não pode ser integral, devendo a interessada provar o quanto excedeu o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 1970, e alterações posteriores.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância, no dia 10 de maio de 2017, e apresentou Recurso Voluntário no dia 07 de junho de 2017.

Em seu Recurso Voluntário, argumenta o seguinte:

- I. Prescrição – diferente do decidido em Primeira Instância, não teria prescrito o direito ao crédito, ao contrário, teria ocorrido a homologação tácita das compensações pretendidas, referentes ao pedido de compensação complementar.
- II. Decadência – o direito da Fazenda Pública constituir os créditos referentes às compensações pleiteadas decaiu em 5 (cinco) anos, e levou dez anos para que o crédito fosse negado.
- III. PER/DCOMP em formulário físico, argui que seria notório que o Sistema PER/DCOMP não aceitaria créditos decorrentes de decisões judiciais não transitadas em julgado, e que a IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, admitiria este tipo de petição.
- IV. A Recorrente teria pedido compensação e não repetição de indébito.
- V. Não houve alteração da fundamentação do pedido de compensação para a argumentação em Manifestação de Inconformidade, que sempre esteve presente a inconstitucionalidade dos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.448.
- VI. A Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, seria inconstitucional por ter sido o resultado da conversão em Lei, de diversas reedições da Medida Provisória nº 1.212/1995, reeditada diversas vezes e que seria um instrumento impróprio para a exigência das contribuições sociais por ferir o Princípio da Anterioridade.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

3. DO PEDIDO

Diante do exposto, requer seja o presente recurso CONHECIDO E PROVIDO para reformar integralmente a r. decisão administrativa que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade para que, preliminarmente:

- a) Seja afastada a alegada decadência do direito da ora Recorrente de efetuar o pedido de compensação, sendo reconhecida, assim, a decadência quanto ao período referente ao ano de 2002 a novembro de 2006, já que este foi homologado tacitamente;*
- b) Seja conhecido e analisado o pedido de complemento de compensação, a fim de ser realizado o juízo do mérito acerca dos períodos tratados;*
- c) Seja analisado todo o pedido sobre o viés de pedido de compensação e não sob o aspecto de pedido de repetição de indébito;*

Não obstante, após julgadas todas as preliminares, no mérito, a Recorrente requer que o recurso seja julgado procedente para determinar que todos os valores recolhidos sob o manto dos Decretos-Leis inconstitucionais, bem como pela Lei nº 9.715/98, cujo termo a quo foi a MP nº 1.212/95, a qual está lastreada de vício de inconstitucionalidade, sejam ressarcidos ao contribuinte por meio da homologação da compensação.

Destarte, requer sejam intimados os advogados subscritores antes da sessão de julgamento a fim de que seja realizada sustentação oral das razões deste recurso, na forma do que dispõe o artigo 7º, IX da Lei Federal n. 8.906/94 (Estatuto da Advocacia).

Requer, por fim, que as intimações e publicações sejam feitas em nome dos advogados Luís Fernando Xavier Soares de Mello, OAB/SP sob nº 84.253, Eduardo Gutierrez, OAB/SP sob nº 137.057 e Ligia Valim Soares de Mello. OAB/SP sob nº 346.011, todos estabelecidos na Avenida São Luís, 165, 2º

andar, Conjunto 2B, Consolação, São Paulo, SP, CEP: 01046-001, Fone/fax: (11) 5573-3466, sob pena de nulidade processual.

Nestes termos pede deferimento.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, no entanto, tomo conhecimento dele apenas parcialmente pelos motivos que passo a expor.

A Recorrente apresenta considerações sobre a inconstitucionalidade da regulação de matéria tributária através de medidas provisórias, ocorre que alegações que tentam discutir a ilegalidade ou constitucionalidade das normas de direito tributário não são admitidas no contencioso tributário. Este tema está fora das competências do CARF, conforme a súmula CARF nº 2.

“Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005”

Preliminar Homologação Tácita de Pedido de Ressarcimento

Preliminarmente, é necessário esclarecer um ponto importante. A Recorrente argumenta que teria feito um pedido de compensação, e não um pedido de restituição. Esta argumentação surge em partes importantes do Recurso Voluntário, e precisa ser confrontada com os elementos dos autos deste processo, tendo em vista que os pedidos de restituição e de compensação possuem tratamentos jurídicos diferentes em muitos aspectos.

De fato, a Recorrente apresenta petição às e.fls. 3 a 15, onde requer a compensação de tributos com a utilização de créditos que a mesma disporia contra a Fazenda Nacional, decorrente de pagamento indevido, ou a maior, de PIS, em razão do recolhimento desta contribuição por força dos Decretos-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988 e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, os quais foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), com efeitos *ex-tunc*.

Apresenta uma série de cópias de pagamentos por DARF, nas e.fls. seguintes, e planilha de cálculo dos valores pagos indevidamente nas e.fls. 220 a 221.

A Recorrente equivocou-se ao afirmar que seu pedido foi de compensação de tributos que, apesar de ser o que consta em sua petição inicial, mostra desconhecimento do processo administrativo envolvido.

O Direito a receber restituição por valores pagos espontaneamente, de forma indevida ou a maior, resulta da previsão dos art. 165 a 169, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual fôr 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;

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

(...)

Já a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamenta a forma como se precederão os pedidos de restituição e de compensação.

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

Há vários pontos de interesse na legislação acima reproduzida para o contencioso deste processo. Primeiro que o pedido de compensação deve ser homologado diante de crédito que tenha tido seus requisitos de certeza e liquidez confirmados pela Autoridade Tributária (inc.

VII, § 3º, art. 74, Lei nº 9.430/1996); o direito de requerer a restituição prescreve em 05 (cinco) anos da extinção do crédito tributário (inc. I, art. 168, CTN); ocorre a homologação tácita do pedido de compensação em 05 (cinco) anos, mas não há previsão de homologação tácita para o pedido de restituição (§ 5º, art. 74, Lei nº 9.430/1996).

A análise do pedido de compensação depende da apreciação de certeza e liquidez do crédito pleiteado em restituição, de forma que não cabe a argumentação de que o pedido realizado teria sido exclusivamente de compensação, pois este direito depende de um direito precedente decorrente da restituição pretendida por pagamento indevido, logo, primeiro homologa-se a restituição, e com o crédito garantido procede-se à compensação de débitos existentes.

Desta forma, a Recorrente não está simplesmente pedindo compensação de débitos tributários por créditos tributários que ela detenha contra a Fazenda Nacional, que sejam líquidos e certos, pelo contrário, ainda que tenha pedidos de compensação associados, o que se está pleiteando é o reconhecimento de certeza e liquidez de créditos decorrentes de pagamento indevido em razão da declaração posterior da norma, que os regulava ou exigia, como sendo inconstitucional. Reconhecida a liquidez e certeza do crédito pleiteado, passa-se ao procedimento de compensação.

Não há prazo que defina homologação tácita de pedido de ressarcimento/restituição, e a negativa de homologação de pedido de compensação não importa em lançamento tributário que possa estar sujeito à decadência.

Vemos que estas considerações já forma abordadas pela Súmula CARF nº 159.

Súmula CARF nº 159

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Acórdãos Precedentes:

3201-002.449, 3302-002.173, 3302-002.353, 3403-003.591 e 3302-01.170.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Dessa forma, não há que se falar em homologação tácita do pedido de compensação, neste caso, por força do inciso VII, do § 3º, do art. 74, da Lei nº 9.430/1996.

Afasto a preliminar.

Preliminar de Nulidade da Decisão de Primeira Instância

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância alega que a Recorrente teria inovado em sua Manifestação de Inconformidade, tendo motivado sua inconformidade com o Despacho Decisório pela alegação de inconstitucionalidade dos Decretos nº 2.445 e 2.448/1998.

Em sede de recurso administrativo, a interessada mudou a fundamentação legal dos supostos pagamentos indevidos, argumentando que eles são decorrentes da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.448 declarada pelo STF.

Nesse aspecto, insta salientar que os limites do litígio administrativo estão definidos pela fundamentação jurídica dos pedidos apresentados pelos sujeitos passivos e pelo ato de indeferimento ou não homologação, praticado pela autoridade competente.

A Recorrente alega que em seu pedido, desde o início, motiva seu direito pela inconstitucionalidade destes dois Decretos. De fato, há em seu pedido esta alegação, como se pode confirmar nas e.fl. 4.

Apesar deste equívoco da Autoridade Julgadora de Primeira Instância, esta não foi a única motivação para a sua decisão. A base de sua razão de decidir foi a ausência de provas apresentadas pela Recorrente que amparasse sua pretensão de que os valores apresentados como pagos, efetivamente se referiam a um montante pago a maior.

Não há que se falar, portanto, em restituição integral dos valores recolhidos com base nos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, como pleiteou a interessada, mas da possibilidade apenas de restituir valores que excedam o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

Isso porque, os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449 apenas alteraram a Lei Complementar nº 7/70 em alguns aspectos. A suspensão da execução daqueles em nada afeta a permanência em vigor da Lei Complementar que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep. O PIS passou a ser exigido com base na legislação anterior, basicamente da Lei Complementar 07/1970 e alterações posteriores, não se tratando de reprimendação, mas de reconhecimento de inconstitucionalidade de norma legal, que, por este motivo, sendo nula, nenhum efeito jurídico produziu, nem o de ter revogado a legislação anterior que tratava do mesmo tema.

In casu, não há provas nos autos de qual teria sido o valor pago a maior do que o devido. Como já se disse, a interessada considera que todo o pagamento é indevido, o que, obviamente, está em desacordo com a legislação que passou a disciplinar a matéria após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Desta forma, entendo que este ponto não interferiu no resultado do julgamento de Primeira Instância, de maneira que afastou esta preliminar.

Preliminar de Prescrição de Valores Anteriores a Dezembro de 2006

Tratam-se de dois pedidos de restituição, o primeiro formulado no dia 26/11/2001, momento em que ainda não se exigia a formulação destes pedidos pelo Sistema PER/DCOMP, e o segundo complementar, no dia 13/10/2006, momento em que já havia a exigência de utilização do sistema, no entanto, o pedido foi feito mediante requerimento por escrito.

O requerimento complementar foi considerado pela Autoridade Tributária como não formulado por não ter atendido aos requisitos determinados pela Administração Tributária.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância entendeu que estes pedidos teriam sido indeferidos para permitir a sua apreciação no presente contencioso, de forma a garantir a ampla defesa da Recorrente.

O primeiro pedido é anterior à Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que reduziu de 10 anos (regra dos 5 + 5) para 5 anos o prazo decadencial ao qual estavam sujeitas as contribuições previdenciárias, e o pedido complementar foi entregue após a vigência da citada Lei Complementar.

Por outro lado, a Autoridade Julgadora de Primeira Instância considerou prescrito o direito de pleitear a restituição por pagamento indevido de contribuição previdenciária, nos seguintes termos:

Contudo, é oportuno observar que, em relação ao pedido complementar, feito em 13/10/2006, tinha a contribuinte o prazo de 5 anos da data do pagamento para pleitear seu indébito tributário. Como os pagamentos foram recolhidos em 15/05/2001, 15/06/2001, 08/08/2001, 15/08/2001, 14/09/2001 e 15/10/2001 (fls. 228), apenas em relação ao último não ocorreu a extinção do direito de a manifestante pleitear seu indébito tributário.

Quanto ao pedido inicial, não ocorreu a extinção do direito de a contribuinte pleitear a devolução dos valores supostamente pagos em relação a nenhum pagamento indicado.

A discussão decorre também da aplicação da Súmula Vinculante nº 8, do STF, que considerou inconstitucionais dispositivos legais que implicavam num prazo decadencial de 10 (dez) anos, que estava previsto nos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e remeteu à aplicação do próprio CTN, para se estabelecer as bases temporais de prescrição e decadência em Direito Tributário.

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: (Vide Súmula Vinculante nº 8). (Revogado pela Lei Complementar nº 128, de 2008) I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; (Revogado pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

(...)

Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos. (Vide Súmula Vinculante nº 8). (Revogado pela Lei Complementar nº 128, de 2008)

O texto da Súmula nº, do STF, é o reproduzido a seguir.

Súmula vinculante 8

Enunciado

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Mais adiante, o STF modulou o alcance do entendimento do prazo de prescrição e decadência, em relação ao decidido em função da Declaração de Inconstitucionalidade, estabelecendo efeito *ex nunc*, conforme podemos verificar do Acórdão do julgamento do RE 556.664/RS.

ACÓRDÃO

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e a ele negar provimento, **declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991**, e do parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977. E na sessão plenária prosseguindo o julgamento, no dia 12.06.2008, o Tribunal, por maioria, deliberou aplicar efeitos *ex nunc* à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizados após a decisão assentada na sessão do dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator.*

Brasília, 12 de junho de 2008.

Por sua vez, a Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, em seu art. 3º, assentou por definitivo que o prazo prescricional, é de 5 (cinco) anos, afastando a tese dos 5 + 5 (cinco mais cinco).

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.

Então temos que até o dia 11/06/2008, conta-se o prazo de 10 (anos) para a prescrição ao direito de restituição de contribuições previdenciárias, e após conta-se o prazo de cinco anos, a partir do momento do pagamento, por força do art. 106, da Lei nº 5.172/1966, o CTN, em relação à aplicação do art. 3º, da Lei Complementar nº 118/2005.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O primeiro pedido de restituição foi feito em 26/11/2001, portanto, anterior ao prazo estabelecido na modulação de efeitos da Súmula Vinculante STF nº 8, e não há o que se discutir a este respeito, de forma que a DRJ acertadamente reconheceu a tempestividade do pedido, quanto ao segundo pedido, em respeito à modulação de efeitos da Decisão do STF, no RE 556.664/RS, entendo ser este anterior à data limite estabelecida pelo STF e, portanto, passível de aplicação da regra dos 5+5, o que faz do pedido de ressarcimento tempestivo.

Com razão à Recorrente.

Mérito

O pedido de restituição da Recorrente, conforme já previamente analisado em sede de preliminar abrange pagamentos realizados entre janeiro de 1996 e setembro de 2001, conforme tabela e.fl. 220, apresentado pelo primeiro pedido de restituição, e os pagamentos realizados no mês de outubro de 2001, referente ao pedido complementar.

Originalmente, o PIS/PASEP teve sua cobrança definida pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e em seguida regulado pelos Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988.

Estes Decretos-Lei foram considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em decisão de 24 de junho de 1993.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS: SUA ESTRANEIDADE AO DOMÍNIO DOS TRIBUTOS E MESMO AQUELE, MAIS LARGO, DAS FINANÇAS PÚBLICAS. ENTENDIMENTO, PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, DA EC Nº 8/77 (RTJ 120/1190). II - TRATO POR MEIO DE DECRETO-LEI: IMPOSSIBILIDADE ANTE A RESERVA QUALIFICADA DAS MATÉRIAS QUE AUTORIZAVAM A UTILIZAÇÃO DESSE INSTRUMENTO NORMATIVO (ART. 55 DA CONSTITUIÇÃO DE 1969). INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988, QUE PRETENDERAM ALTERAR A SISTEMÁTICA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

(RE 148754, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: FRANCISCO REZEK, Tribunal Pleno, julgado em 24-06-1993, DJ 04-03-1994 PP-03290 EMENT VOL-01735-02 PP-00175 RTJ VOL-00150-03 PP-00888)

Em que pese a inconstitucionalidade destes atos normativos, o Superior Tribunal de Justiça, julgou em sede de recursos repetitivos, nos termos do art. 543-C, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o antigo Código de Processo Civil (CPC), que a matéria continuou sendo regida pela Lei Complementar nº 7/1970, e posteriormente pela Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e em seguida, após a sua conversão em Lei, pela Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. PIS. EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO NO PERÍODO DE OUTUBRO DE 1995 A OUTUBRO DE 1998. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOSLEIS 2.445/88 e 2.449/88 (RE 148.754). RESTAURAÇÃO DOS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR 7/70.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 18, DA LEI 9.715/98 (ADI 1.417). PRAZO NONAGESIMAL DA LEI 9.715/98 CONTADO DA VEICULAÇÃO DA PRIMEIRA EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.212/95.

1. A contribuição social destinada ao PIS permaneceu exigível no período compreendido entre outubro de 1995 a fevereiro de 1996, por força da Lei Complementar 7/70, e entre março de 1996 a outubro de 1998, por força da Medida Provisória 1.212/95 e suas reedições.

2. A contribuição destinada ao Programa de Integração Social PIS disciplinada pela Lei Complementar 7/70, foi recepcionada pelo artigo 239, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (RE 169.091, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 07.06.1995, DJ 04.08.1995).

3. O reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88 (RE 148.754, Rel. Ministro Carlos Velloso, Rel. p/ Acórdão Ministro Francisco Rezek, Tribunal Pleno, julgado em 24.06.1993, DJ 04.03.1994) teve o condão de restaurar a sistemática de cobrança do PIS disciplinada na Lei Complementar 7/70, no período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996 (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: AI 713.171 AgR, Rel. Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 09.06.2009, DJe148 DIVULG 06082009 PUBLIC 07082009 EMENT VOL0236819 PP04055; RE 479.135 AgR, Rel.

Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 26.06.2007, DJe082 DIVULG 16.08.2007 PUBLIC 17.08.2007 DJ 17.08.2007; AI 488.865 ED, Rel.

Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 07.02.2006, DJ 03.03.2006; AI 200.749 AgR, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 18.05.2004, DJ 25.06.2004; RE 256.589 AgR, Rel. Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 08.08.2000, DJ 16.02.2001; e RE 181.165 EDED, Rel. Ministro Maurício Corrêa, Segunda Turma, julgado em 02.04.1996, DJ 19.12.1996. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: AgRg no REsp 531.884/SC, Rel.

Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 25.11.2003, DJ 22.03.2004; REsp 625.605/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 08.06.2004, DJ 23.08.2004; REsp 264.493/PR, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, DJ 13.02.2006; AgRg no Ag 890.184/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 20.09.2007, DJ 19.10.2007; e REsp 881.536/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 28.10.2008, DJe 21.11.2008).

4. É que a norma declarada inconstitucional é nula ab origine, não se revelando apta à produção de qualquer efeito, inclusive o de revogação da norma anterior, que volta a vigor plenamente, não se caracterizando hipótese de repristinação vedada no § 3º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

5. Outrossim, é pacífica a jurisprudência da Excelsa Corte, anterior à Emenda Constitucional 32/2001, no sentido de que as medidas provisórias não apreciadas pelo Congresso Nacional, não perdiam a eficácia, quando reeditadas dentro do prazo de validade de 30 (trinta) dias, contando-se a anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 195, § 6º, da CRFB/88, da edição da primeira medida

provisória (ADI 1417, Rel. Ministro Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 02.08.1999, DJ 23.03.2001).

6. Destarte, até 28 de fevereiro de 1996 (início da vigência das alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.212, de 28 de novembro de 1995), a cobrança das contribuições destinadas ao PIS era regida pelo disposto na Lei Complementar 7/70. A partir de março de 1996 e até a publicação da Lei 9.715, de 25 de novembro de 1998, a contribuição destinada ao PIS restou disciplinada pela Medida Provisória 1.212/95 e suas reedições, inexistindo, portanto, solução de continuidade da exigibilidade da exação em tela.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1136210/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, Dje 01/02/2010)

Esta é exatamente a linha adotada pela Autoridade Julgadora de Primeira Instância, em seu Acórdão.

Não bastasse isso, o pedido da restituição da contribuinte ignorou que a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 restabeleceu as bases de cálculo e alíquotas previstas nos diplomas originários, ou seja, das disposições emanadas da Lei Complementar no 07/70 e as alterações legais supervenientes.

Não há que se falar, portanto, em restituição integral dos valores recolhidos com base nos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, como pleiteou a interessada, mas da possibilidade apenas de restituir valores que excedam o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores.

Isso porque, os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449 apenas alteraram a Lei Complementar nº 7/70 em alguns aspectos. A suspensão da execução daqueles em nada afeta a permanência em vigor da Lei Complementar que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep. O PIS passou a ser exigido com base na legislação anterior, basicamente da Lei Complementar 07/1970 e alterações posteriores, não se tratando de repristinação, mas de reconhecimento de inconstitucionalidade de norma legal, que, por este motivo, sendo nula, nenhum efeito jurídico produziu, nem o de ter revogado a legislação anterior que tratava do mesmo tema.

In casu, não há provas nos autos de qual teria sido o valor pago a maior do que o devido. Como já se disse, a interessada considera que todo o pagamento é indevido, o que, obviamente, está em desacordo com a legislação que passou a disciplinar a matéria após a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

Desse modo, ainda que a interessada pudesse alterar a fundamentação legal do seu pedido em sede de manifestação de inconformidade, as provas trazidas aos autos não foram suficientes para comprovar a ocorrência de pagamento indevido ou a maior.

Deve-se ter em consideração que, para ter o direito ao crédito, a contribuinte deve provar que o pagamento realizado foi indevido com base em documentação hábil e idônea, nos termos do art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), in verbis:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Diante do exposto, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade apresentada.

Ou seja, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade dos referidos Decretos foi restabelecer a alíquota vigente pela aplicação da Lei Complementar nº 7/1970, de forma que a simples apresentação dos DARF pagos, sem o detalhamento da base de cálculo considerada, assim como das alíquotas aplicadas é insuficiente para se determinar tanto o direito (certeza), como o valor pago a maior (liquidez), visto que, no período considerado, a exigência do PIS era definida pela Lei Complementar, ou pela MP nº 1.212/95, e pela Lei nº 9.715/1998.

Assim, o fato da Recorrente ter realizado pagamentos naquele período somente ensejaria a certeza e liquidez do crédito pretendido, caso se demonstrasse que os mesmos foram realizados com a alíquota prevista nos Decretos nº 2.445 e 2.448/1988, sobre a base de cálculo correta.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º , com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º , § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º , § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo

Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia a restituição de valor pago a maior de PIS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

De fato, as únicas provas que se encontram no processo são os DARF pagos e planilhas de correção monetárias, e.fl.s. 35 a 221, e também, e.fl.s. 286 a 291, o que não é suficiente para se estabelecer a certeza e liquidez do crédito pretendido.

Conclusão

Tendo em vista tudo acima exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade da normativa tributária e, na parte conhecida, afastar as preliminares de Homologação Tácita do Pedido de Compensação, Nulidade da Decisão de Primeira Instância e de Prescrição do Pedido de Ressarcimento Complementar e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral