



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA**

Processo nº 13602.000270/98-70
Recurso nº 202-123.202 Especial do Procurador
Matéria PIS RESTITUIÇÃO E SEMESTRALIDADE
Acórdão nº 02-03.127
Sessão de 06 de maio de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CADERMEC MERCANTIL DE CADERNOS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

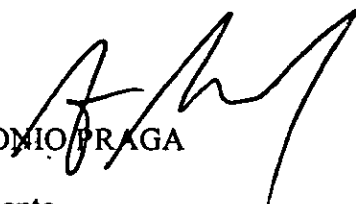
Exercício: 1999

Ementa: PIS - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - DECADÊNCIA - Cabível o pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior a título de Contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1998, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado a partir da edição da Resolução nº 49/Senado Federal - LC 7/70 - SEMESTRALIDADE - SÚMULA Nº 11 - Ao analisar o disposto no artigo 6º, parágrafo único, da Lei Complementar 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 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma do Câmara Superior de Recursos Fiscais: por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho que deu provimento ao recurso.



ANTONIO PRAGA

Presidente



DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA

Relator

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, do julgamento, os Conselheiros: Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros. Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez Lopez, Leonardo Siade Manzan, Júlio César Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Junior (substituto convocado), Rycardo Henrique Magalhães De Oliveira E Valmir Sandri (Substituto convocado). Ausentes momentaneamente os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de recurso da Fazenda Nacional interposto contra Acórdão n. 202-123202, que reconheceu o direito da interessada à restituição do PIS, originário dos Decretos-leis 2445/88 e 2449/88, nos moldes em que pleiteado.

A Fazenda Nacional manifesta inconformidade com o reconhecimento da semestralidade para a exação, assim como para com o afastamento da contagem do prazo de 05 (cinco) a partir do recolhimento/pagamento, para fins de restituição.

Com contra-razões, os autos seguiram para minha análise.

É o relatório.

Voto

Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, Relator

O Recurso atende aos pressupostos para a sua admissibilidade, daí dele se conhecer.

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 o 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 "... no caso de lançamento tributário por homologação e havendo

silencia 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.”¹

Para aquele Tribunal Superior de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência contando 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 C. 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 artigo 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.*” (destacamos).

No caso em tela foi justamente isso o que ocorreu. O C. Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 148.754/RJ – portanto, em sede de controle concreto de constitucionalidade –, declarou inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a sistemática de apuração do PIS, tendo o Senado, em 10.10.1995, publicado a **Resolução nº 49/95**, suspendendo a execução dos referidos diplomas legais.

A partir daquele momento, aquelas normas declaradas inconstitucionais foram expulsas do sistema jurídico, de forma que todo e qualquer recolhimento efetuado com base nas mesmas o foram de forma equivocada, razão pela qual possui a ora Embargante 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

¹ Recurso Especial nº 608.844-CE, Ministro José Delgado, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado em DJU, Seção I, de 7/6/2004



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

“Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a exigência da natureza tributária, porque falta a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (C.Trib. Nac., art. 165), independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.” (Recurso Extraordinário nº 136.883-7/RJ, Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 13.9.1991)

Assim, admitir que a prescrição tem curso a partir do fato gerador da exação tida por inconstitucional implica em violação direta e literal aos princípios da legalidade e da vedação ao confisco, insculpidos nos artigos 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 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 nºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo prescricional para a contribuinte 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 (artigo 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 em 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,. Nesse diapasão, 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 que se busca nestes autos, por seu turno, é o reconhecimento de posicionamento que vai 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, o que, aliás e para a situação específica, viola entendimento do Supremo Tribunal Federal, vazado por ocasião do julgamento do Agravo de Instrumento nº 421663/DF, Ministro relator Sepúlveda Pertence (DJ 3/12/2003, p. 30).

Cumpra ainda observar o que dispõe os artigos 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 artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – nas hipóteses do inciso III do artigo 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.”

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

cul

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

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

Como o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em controle concreto de constitucionalidade, essa decisão só passou a ter eficácia *erga omnes* com a publicação da Resolução do Senado nº 49, de 10.10.1995, momento em que o contribuinte (*lato sensu*) 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 se pleitear a restituição da quantia paga indevidamente somente se consumaria em 10.10.2000.

***In casu*, o pleito foi formulado em data anterior a 10/10/2000, o que afasta a decadência do referido pedido administrativo.**

Passo - uma vez afastada a decadência que não atinge ao direito do contribuinte em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos a maior a título do PIS - a enfrentar a segunda questão relevante para a eficiente solução do caso, que em apertada síntese restringi-se a analisar qual é a base de cálculo que deve ser usada para o cálculo do PIS: se aquela correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, entendimento esposado pela recorrente, ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, sendo, de seis meses o prazo de recolhimento do tributo.

A propósito e sobre a matéria, em verdade, sopesava duas situações: uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva.

E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF² e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, entendo 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 proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.

² O Acórdão nº CSRF/02-0.871² 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.



É o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,³ veio tornar pacífico o entendimento impugnado, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

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

- 1. 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.*
- 2. 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.*
- 3. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*
- 4. 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.”

Em face do todo exposto, **declaro** que a base de cálculo do PIS deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. Contudo, a averiguação da liquidez e certeza dos créditos e débitos em discussão nestes autos é da competência da SRF, que fiscalizará o encontro de contas efetuadas pela contribuinte, atendendo, na feitura dos cálculos, a forma declarada.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2008


DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA



³ Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliane Calmon, j. em 29/05/2001, acórdão não formalizado.