



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13807.008379/00-08  
**Recurso n°** 233.784 Voluntário  
**Acórdão n°** **3302-000.368 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 30 de abril de 2010  
**Matéria** PIS - RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** OPUS COMERCIAL IMP. E EXP. LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/1988 a 31/10/1995

SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO.

Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88, voltou a vigor a Lei Complementar n° 07/70, através da qual a base de cálculo do PIS corresponde ao faturamento do sexto mês anterior, procedimento que existiu até a MP 1.212/95 e suas reedições, quando então a base de cálculo da contribuição passou a ser o faturamento mensal.

DIREITO CREDITÓRIO. RESTITUIÇÃO. PRAZO.

O direito de pleitear a restituição de tributo ou contribuição paga indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido como o pagamento antecipado, nos casos de tributos lançados por homologação. Observância aos princípios da estrita legalidade e da segurança jurídica.

Recurso Voluntário Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos seguintes termos: pelo voto de qualidade, para declarar extinto o direito de pleitear a restituição dos pagamentos efetuados há mais de cinco anos da data do pedido e, por unanimidade de votos, para reconhecer a semestralidade da base de cálculo do PIS na vigência da Lei Complementar n° 7/70. Vencidos, quanto a extinção do direito de pleitear a restituição, os Conselheiros Gileno Gurjão Barreto (relator), Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes. Designado para redigir o voto vencedor, nesta parte, o Conselheiro José Antonio Francisco. Fez sustentação oral o Dr. Leiner Salmaso Salinas, OAB/SP 185499.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO – Relator.

EDITADO EM: 30/11/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva (Presidente), José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Luiz Eduardo G. Barbieri, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto (Relator).

## Relatório

Adota-se o relatório presente no Acórdão nº 07.983 da DRJ/SPOI:

"Trata o presente processo de pedido de restituição, formulado pelo contribuinte, acima identificado, protocolizado em 29/08/2000, no qual este pretende reaver valores recolhidos a título de contribuições para o PIS, no período de 01/1988 a 04/1995, apurados com base nos Decretos-Lei nºs 2.445/1988 e 2.449/1988, declarados inconstitucionais.

2. Mediante o Despacho Decisório datado de 27/04/2001 (fls.135 a 138), a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal em São Paulo indeferiu a restituição pretendida, concluindo com base no disposto Ato Declaratório SRF nº 96, de 26.11.1999, que o prazo para pleitear a restituição já se havia escoado. Também não veio à luz do processo, nenhuma demonstração da composição do faturamento mensal do seu estabelecimento, de modo que fosse possível comprovar diferenças a seu favor, ou contrariamente.

3. Inconformado com o indeferimento do seu pedido, o contribuinte ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 141 a 158, alegando:

3.1. Consta no despacho decisório que a planilha apresentada pela requerente não permite a verificação dos valores que teriam sido pagos a mais, bem como que não foi feita nenhuma demonstração da composição do seu faturamento mensal.

3.1.1. Esclarece a requerida que a sua planilha de fls. 4/5 demonstra, claramente, qual foi o cálculo feito para se chegar aos valores apurados como crédito, aqueles discriminados na última coluna como "variação atualizada - SELIC".

3.1.2. A requerente, para apurar o quanto deveria ter sido recolhido a título de PIS, com base na LC 7/70, demonstrou o seguinte: (segue quadro explicativo de cada coluna da referida planilha e descrição dos procedimentos adotados para apuração do montante a restituir).

3.2. O valor do faturamento da requerente dessa época nem poderia ter sido objeto de questionamento por parte da requerida, pois já foram homologados tacitamente (art. 150, 41 do CTN). A homologação tácita, corrida por decurso do prazo de cinco anos, não atinge apenas os valores recolhidos (6ª coluna), mas todo o procedimento de contribuinte para chegar até ele.

3.2.1. No lançamento pro homologação, ao qual se submete a contribuição ao PIS, o contribuinte verifica, por si mesmo, a ocorrência do fato imponible, **apura o quantum devido** e o recolhe ao FISCO. A homologação tácita do lançamento envolve todo esse procedimento, que inclui a apuração da base de cálculo correta, a utilização de uma alíquota e o resultado final obtido (objeto do recolhimento).

3.2.2. Destarte, não há como a DRF pretender questionar, neste momento, a base de cálculo utilizada pela requerente à época em que foram efetuados os recolhimentos indevidos.

Os valores indicados como recolhidos, na 6ª coluna, já foram objeto de homologação tácita, sendo inquestionável a sua exatidão.

3.3. A LC nº 07/70, ao instituir o PIS, fixou como hipótese de incidência o faturamento, como alíquota o percentual de 0,50% (posteriormente alterado para 0,75% pela LC nº 17/73) e como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. Reproduz o Art. 6º e parágrafo único da LC 07/70.

3.3.1. O referido parágrafo único deixa claro que está se referindo à base de cálculo do tributo e não ao prazo de seu recolhimento, à medida que em que define expressamente o elemento necessário ao cálculo do valor da contribuição (faturamento do sexto mês anterior ao da competência), definindo sobre o que incidirá a alíquota. Reproduz jurisprudência da esfera federal administrativa e do judiciário.

3.4. Quanto à prescrição quinquenal. O ato Declaratório citado pela decisão recorrida não pode ser interpretado no sentido de restringir o direito de crédito da requerente. Ao contrário, o próprio AD 96/99 determina, nos termos do CTN, que o prazo de cinco anos deve ser contado a partir da extinção do crédito tributário.

3.4.1. O artigo 168, do CTN, citado pelo AD que embasou a decisão fiscal, dispõe que: "o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados... da data da extinção do crédito tributário." (grifou-se). **Ou seja, o termo inicial para a contagem do prazo é a extinção definitiva do crédito tributário.**

3.4.2. O lançamento da exação em tela opera-se pro meio de homologação (art.150, C77V), sendo o contribuinte o responsável pela apuração, cálculo e recolhimento do imposto. Nesse sentido, reproduz as palavras do ilustre professor Ruy Barbosa Nogueira (em Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8 edição, p. 248)

3.4.3. Nesse caso, cabe ao Fisco somente o exercício da homologação dessa atividade exercida pelo contribuinte. E, inexistindo a homologação expressa, a

extinção do crédito verificar-se-à após o transcurso do prazo de 5 anos garantidos à Fazenda Nacional para o seu exercício. Nesse caso, ocorre a homologação tácita, que nada mais enseja senão a extinção do crédito tributário. Reproduz o art. 150, § 4 do CTN.

3.4.4. O art. 156, VII, do CTN, é expresso ao determinar que **extingue o crédito tributário o "pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º;"** ou seja, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, que é o caso da contribuição ao PIS, a extinção do crédito tributário somente ocorre com a homologação, seja ela expressa ou tácita.

3.4.5. No caso em questão a homologação expressa não foi feita pela requerida, razão pela qual a recuperação do indébito pela requerente poderá ser feita dentro do prazo de 10 anos contados de cada recolhimento indevido, sendo (i) 5 anos relativos ao período de homologação tácita do crédito, após o que este se extingue, somados a (ii) mais 5 anos relativos ao exercício do direito de restituição (art. 168, I, do CTIV). Importa ressaltar que o pagamento antecipado pelo contribuinte não pode ser tido como termo inicial da contagem do prazo prescricional, como entendeu a DRF de origem. Isso porque, até que ocorra a homologação - tácita ou expressa -, não há que se falar em lançamento tributário, tampouco na extinção do respectivo crédito. Se o mero pagamento levasse à extinção do crédito, o inciso VII, do artigo 156, do CTN seria inútil; bastaria a previsão feita pelo inciso I, deste mesmo artigo. **Diante disso, resta evidente que, no caso da requerente, é lícito confirmar-se o prazo de 10 anos contados de cada pagamento indevido para a recuperação do indébito em questão, haja vista a ausência de homologação expressa.** Nesse sentido, transcreve as decisões de Egrégio Superior Tribunal de Justiça e o Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes.

3.4.6. Assim, resta evidente que, tendo sido o Pedido de Restituição protocolizado em 29/08/2000, a requerente tem o direito de recuperar os valores que pagou indevidamente, de contribuição ao PIS, no período de apuração de julho/88 a outubro/95.

3.5. Se pudessem subsistir, paralelamente, as duas interpretações acerca do momento que ocorre a extinção do crédito tributário (fato previsto pelo art. 168, do CTN, para ser o termo inicial do prazo prescricional em questão); ou seja, se nos casos de lançamento por homologação houvesse dúvidas a respeito da extinção do crédito tributário (Se ocorre com o pagamento antecipado pelo contribuinte ou comina penalidades, **deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte**, em caso de dúvida quanto à natureza ou às **circunstâncias materiais do fato** (art. 112, II, do CTN).

3.5.1. Não há penalidade maior imposta ao contribuinte do que a extinção de um direito seu, em razão de sua inércia. A prescrição tem natureza jurídica de penalidade, vez que pune, com a extinção do direito de ação, aqueles que se mantêm inertes em relação à busca de seus direitos. Desse modo, sendo a prescrição uma penalidade, as circunstâncias materiais que envolvem o fato que constitui seu termo inicial (no caso, a extinção do crédito tributário), em caso de dúvida, deve ser interpretada de maneira mais favorável à requerente ( art. 112,11 do CTN)

3.5.2. Se somente a dúvida já seria suficiente para reverter a decisão aqui impugnada, nos termos do art. 112, II, do CTN, com muito mais propriedade a certeza - decorrente dos julgados do STJ e do próprio Conselho de Contribuintes - de que a extinção do crédito tributário, sujeito ao lançamento pro homologação,

ocorre com esta última (expressa ou tácita), deve ensejar a reforma do despacho decisório em tela.

3.6. Inobstante as razões da requerente supra expostas, cumpre trazer à apreciação que o Egrégio Conselho de Contribuintes está pacificando o entendimento no sentido de que o prazo quinquenal previsto pelo CTN para a restituição dos tributos, cujo recolhimento tenha sido feito com base em norma posteriormente declarada inconstitucional, inicia-se a partir da Resolução do Senado Federal (Acórdãos 3.225, 3.226 e 3.239)

3.6.1. Assim, mesmo por esta sistemática recentemente adotada pela última instância administrativa, a requerente tem o direito à restituição integral dos valores pleiteados, haja vista que a Resolução do Senado que retirou do ordenamento jurídico os Decretos-Lei 2.445/88 e 2.449/88 n.º 49/95, data de 10/10/1995, e o presente pedido de restituição foi protocolizado em 29/08/2000, ou seja, antes de esgotados os cinco anos contados da Resolução 49/95.

3.7. Por fim, requer seja a presente manifestação de inconformidade conhecida e provida, garantindo-se a requerente a restituição a que tem direito."

Por conseguinte, os membros da DRJ/SPOI, entenderam que o prazo prescricional para o pedido de restituição está definido no art. 165, I, do CTN, ou seja, conta-se da data da extinção do crédito tributário. Ademais, sustentaram que em face do Ato Declaratório n.º 96/99 e dos citados Pareceres da PGFN não cabe invocar a Resolução 49/95 para afastar a decadência do direito à repetição do indébito, cuja contagem do prazo deve ser iniciada quando do pagamento do tributo. Desta forma, o marco inicial para contagem do prazo decadencial é aquele dado pelo Parecer PGFN/CAT/n.º 1538 e pelo Ato Declaratório n.º 96/99. Acrescentaram que ocorreu a decadência com relação aos pagamentos efetuados antes de 29/08/1995, sendo que o pedido inicial foi protocolizado em 29/08/2000. Ainda ressaltaram que se equivocou o impugnante ao alegar que o art. 6º, § único, da Lei Complementar n.º 7/70, versava sobre a base de cálculo. Esta disposição apenas regula o prazo de recolhimento da exação e não da redefinição do fato gerador e da base de cálculo do PIS.

Argumentaram ainda, que não procede a tese de semestralidade da apuração da base de cálculo do PIS, pois a Resolução n.º 49/1995 do Senado Federal suspendeu apenas a execução dos Decretos-Leis e não das Leis Supervenientes. Por fim, sustentaram que a alegação de que a prescrição tem natureza jurídica de penalidade não pode ser aplicado no caso em tela, pois a prescrição e a decadência são institutos que visam garantir a segurança das relações jurídicas, não tendo assim natureza punitiva. Desta forma, votaram pelo não acolhimento da manifestação de inconformidade.

Inconformado com a decisão do acórdão acima, mencionado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 375/405), onde sustentou que a sua planilha de folhas 4/5, ao contrário do que consta da decisão, demonstra claramente qual foi o cálculo feito para se chegar aos valores apurados como crédito, àqueles discriminados na última coluna como "variação atualizada - SELIC". Esta recolheu o PIS com base na LC 7/70. Ressaltou que esta demonstrou a composição de seu faturamento mensal, porém não informou na planilha a base de cálculo utilizada para atingir o valor recolhido, pois este montante se depreende das guias DARF juntadas aos autos.

Esclareceu que houve erro de digitação em alguns meses na planilha de folhas 4/5, razão pela qual juntou a planilha retificadora junto ao recurso de manifestação de inconformidade, alterando o valor de restituição de R\$ 204.359,11 para R\$204.216,40.

Salientou que houve alteração no período pleiteado pelo contribuinte na decisão da DRJ/SPOI, pois esta relata que o período de apuração objeto da restituição almejada é de jan/88 a abril/95, quando na verdade, esses meses refletem a base de cálculo do período de competência realmente tratado nos autos (jul/88 a out/95). Sustentou que a decisão da DRJ/SPOI interpretou de forma equivocada as disposições da LC 7/70, ao dizer que se trata de prazo de recolhimento, pois a Lei é clara ao demonstrar que trata da base de cálculo correspondente ao faturamento do sexto mês anterior. Esclareceu que a Lei Ordinária nº 7.691/88 não detém prerrogativa de revogar os dispositivos da LC 7/70.

Quanto à decadência do prazo para pleitear a restituição do tributo a Legislação a ser aplicada é o Ato Declaratório nº 96/99, porém a divergência de entendimento reside no fato de o prazo de 5 anos começar a ser contado não a partir da extinção do crédito tributário, mas sim da data de retirada da norma (Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88) do ordenamento jurídico, ou seja, a partir da publicação da Resolução nº 45 do Senado Federal. Cumprir mencionar que este é entendimento pacífico do STJ, assim como do Conselho de Contribuintes. Assim sendo, o prazo para o pedido de restituição é de 5 anos, como mencionado no acórdão recorrido, porém observa-se que sua contagem inicia-se 10/10/1995 e expira-se em 10/10/2000. Estando dentro do prazo legal o pedido de restituição do PIS, o qual foi protocolizado em 29/08/2000.

Ademais, sustentou que caso prevaleça o entendimento de que o prazo decadencial não deva ser contado da data de publicação da Resolução nº 45 do Senado Federal. Ainda, assim, a recorrente teria direito à parte do crédito de PIS pleiteado, pois o lançamento do PIS opera-se por meio de homologação, sendo o contribuinte o responsável pela apuração, cálculo e recolhimento da contribuição. Cabendo ao Fisco somente homologar essa atividade exercida pelo contribuinte. Desta forma, inexistindo a homologação expressa, a extinção do crédito tributário verificar-se-á após o decurso do prazo de 5 anos garantidos à Fazenda Nacional para o seu exercício, conforme art.150 do CTN. Todavia, pode ocorrer a homologação tácita caso a Fazenda não se manifeste no prazo desses 5 anos. No caso em tela, não ocorreu a homologação expressa, razão pela qual a recuperação do indébito pela recorrente poderá ser feita dentro do prazo de 10 anos, contados de cada recolhimento indevido, sendo 5 anos relativos ao período de homologação tácita do crédito e mais 5 anos relativos ao exercício do direito de restituição (art.168, I, do CTN).

Por fim, argumentou que o acórdão proferido pela DRJ/SPOI é passível de anulação, pois a Administração, enquanto órgão julgador deve, efetivamente, julgar; emitir juízo normativo de forma imparcial. Admitir o contrário seria estabelecer o esvaziamento total da função do julgador administrativo. Desta forma, em razão do afastamento sem convicção do contido no Parecer PGFN/CAT nº 437/1988 e 15.538/99, por atenção ao disposto no art. 7º da Portaria MF 258/01 a decisão seria passível de anulação.

Diante do exposto, requereu o conhecimento e provimento do presente recurso a fim ser restituído totalmente do crédito de PIS e ser homologado todos os pedidos de compensação relativos ao pedido de restituição em comento por ela realizado.

Às. fl. 456 o presente processo foi encaminhado ao Segundo Conselho de Contribuintes, atualmente Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o Relatório.

## Voto Vencido

(Em Parte)

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator.

A pretensão recursal é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto dela tomo conhecimento.

### 1. Semestralidade da Base de Cálculo de PIS:

A Requerente apurou a base de cálculo de PIS na forma da "semestralidade", com base no art. 6º da Lei Complementar nº 07/70, adotando assim o faturamento do sexto mês anterior como base de cálculo da referida contribuição.

Seguindo a esteira dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, os Conselhos de Contribuintes pacificaram o entendimento de que a base de cálculo para apuração da contribuição do PIS no período em que vigente a Lei Complementar nº 07/70 era formada pelo faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao mês em que apurado o fato gerador.

Como resultante da pacificação desse entendimento, o Primeiro Conselho de Contribuintes expediu a Súmula nº 15, com o seguinte teor:

*"Súmula 1º CC nº 15: A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº 7, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior."*

Todas as súmulas editadas por aquele Conselho foram publicadas no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006, e traduzem a posição adotada em todos os demais, em que pese não tenha força normativa para eles.

Ademais, como pacificado pelo STJ, em voto paradigma da Ministra Eliana Calmon, inexistente correção da base de cálculo representada pelo faturamento do sexto mês anterior, por ausência de previsão legal e sua aplicação traduzir alteração da base de cálculo por vias obliquas.

A interpretação adotada pelo Fisco foi considerada ilegal por aquela Corte, na qual a União vinha sistematicamente sofrendo o ônus da sucumbência, tornando muito mais gravosa a restituição dos indébitos pleiteados.

Portanto, exemplificativamente, como pedido no despacho proferido pela autoridade administrativa, se o fato gerador considerado é o mês de outubro de 1988, a base de cálculo será o faturamento do sexto mês anterior àquele mês, ou seja, abril de 1988, sem que o mesmo seja corrigido monetariamente, e assim sucessivamente até o limite de vigência da referida Lei Complementar ou até o limite do pedido da recorrente, o que acontecer primeiro.

A título de informação, reproduzo abaixo voto da Ministra Eliana Calmon, relatora do RE nº 144.708 - RS (1997/0058140-3), de 29/05/2001, a partir do qual não mais pairou dúvida, nas esferas judicial e administrativa, acerca da semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS, bem como de não ocorrência de sua correção monetária e do prazo de recolhimento. Vale aqui transcrever excertos do voto prolatado:

*"Sabe-se que, em relação ao PIS, é a Lei Complementar que, instituindo a exação, estabeleceu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.*

[...]

*Doutrinariamente, diz-se que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. E, em termos práticos, o montante, ou a base numérica que leva ao cálculo do quantum devido, medido este montante pela alíquota estabelecida.*

*Assim, cada exação tem o seu fato gerador e a sua base de cálculo próprios.*

*Em relação ao PIS, a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu duas modalidades de cálculo, ou forma de chegar-se ao montante a recolher:*

[...]

*Assim, em julho, o primeiro mês em que se pagou o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente (parágrafo único do art. 6º).*

*Esta segunda forma de cálculo do PIS ficou conhecido como PIS SEMESTRAL, embora fosse mensal o seu pagamento.*

[...]

O Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação PIS/PASEP, editado pela Portaria nº 142 do Ministro da Fazenda, em data de 15/07/1982, assim deixou explicitado no item 13:

*A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referida na alínea 'b', do item I, deste Capítulo é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar nº 07, art. 6º e § único, e Resolução do CMN nº 174, art. 7ºc § 1º.)*

A referência deixa evidente que o artigo 6º, parágrafo único não se refere a prazo de pagamento, porque o pagamento do PIS, na modalidade da alínea 'b' do artigo 3º da LC 07/70, é mensal, ou seja, esta é a modalidade de recolhimento.

[...]

Conseqüentemente, da data de sua criação até o advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade."

E sobre a correção monetária elucida o referido voto:

[...]

O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.

Contudo, a opção legislativa foi outra. E se o Fisco, de modo próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via oblíqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer". (os destaques não são do original).

Para melhor elucidar o entendimento do Conselho de Contribuintes acerca deste tema, transcrevo ementa do RV nº 136.000, que reflete o pacífico entendimento acerca deste tema:

*PIS. SEMESTRALIDADE.*

*A base de cálculo do PIS, prevista no artigo 6º da Lei Complementar n.º 07, de 1970, é o faturamento do sexto mês anterior, sem correção monetária.*

Diante do exposto, considero procedente a argumentação da contribuinte quanto à semestralidade, entretanto, há que se ressaltar que a partir da edição da Medida Provisória nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715 de 1998, a apuração da contribuição de PIS passou a ser mensal, ou seja, com base no faturamento do mês, conforme o disposto no art. 2º, inciso I, da mencionada Lei. :

*"Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:*

*I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes 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;"*

A partir de fevereiro de 1999, a base para a contribuição em questão passou a ser regida pela Lei 9.718/98, que também adotou a regra de apuração a partir do faturamento do próprio mês.

Conclui-se que, após a mencionada Medida Provisória, a "semestralidade" regida pela LC nº 07/70 deixou de existir, eis que poderia ser aplicada somente até fevereiro de 1996. Dessa forma, também importante ressaltar, que a apuração do tributo no período de jul/1988 a out/1995 deve ser realizada com base na "semestralidade".

Encontra-se pacificado tal entendimento na jurisprudência do Conselho de Contribuintes, conforme as seguintes ementas relativas aos Acórdãos nº 203-12095 e CSRF/02-02.238, transcritos abaixo, que exemplificam tal posicionamento:

*"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 28/02/1999 a 31/03/2001.*

*Ementa: PIS. TÉCNICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE E A SEMESTRALIDADE DA BASE DE CÁLCULO. LEGISLAÇÃO DE VIGÊNCIA.*

*INAPLICABILIDADE. Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos - Leis es 2.445/88 e 2.449/88*

*e a sua retirada do ordenamento jurídico do País por meio de resolução do Senado voltou a vigor a Lei Complementar nº 07/70 e suas alterações, sendo que a partir de março de 1996, a contribuição para o PIS passou a ser regida pela MP 1.212/95 e suas reedições, convertida na Lei nº 9.715/98 e, a partir de fevereiro/99, pela Lei nº 9.718/98. No caso, os períodos de autuação se situam entre fevereiro de 1999 e março de 2001, sob a égide, portanto, da Lei nº 9.718/98, o que exclui a aplicação da técnica da não-cumulatividade do PIS e a tese da semestralidade da base de cálculo."*

*"Ementa: PIS. SEMESTRALIDADE. BASE DE CÁLCULO.- A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.*

*Recurso especial provido."*

## **II - Prazo Decadencial.**

Trata-se de pedido de restituição/compensação de créditos da contribuinte protocolado 28 de agosto de 2000, cujo pedido decorre do período de apuração compreendido entre jul/1988 a out/1995, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, alegando, em síntese, a inconstitucionalidade dos referidos diplomas legais.

Sem maiores prolixidades, entendo que o prazo para pedir a restituição com base na inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, é de 05 (cinco) anos, contados da publicação da Resolução do Senado Federal nº 49, de 10 de outubro de 1995, prazo este expirado em 10 de outubro de 2000.

Esta questão é bastante conhecida por este Conselho de Contribuintes, que possui diversos julgados neste sentido. Aplica-se na espécie o prazo quinquenal a partir da Resolução do Senado Federal, tal como asseverado no julgamento dos Acórdãos 201- 79398 e CSRF/02-02.354, a seguir transcritos:

***"PIS. RESTITUIÇÃO. NORMA INCONSTITUCIONAL. PRAZO DECADENCIAL.***

*O prazo para requerer a restituição dos pagamentos da Contribuição para o PIS, efetuados com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, é de 5 (cinco) anos, iniciando-se a contagem no momento em que eles foram considerados indevidos com efeitos erga omnes, o que ocorreu com a publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, em 10/10/1995.*

***PRESCRIÇÃO.*** *Nos pleitos de compensação/restituição de PIS, formulados em face da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo de prescrição do direito creditório é de 5 (cinco) anos contado da data da publicação da Resolução nº. 49 do Senado Federal, de 10 de outubro de 1995. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso especial negado (originais sem destaque)*

Quanto à interpretação dos arts. 165 e 168 do CTN, estes dispõem que:

*"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;*

*[...]*

*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;" (original sem destaque)*

Com efeito, se um determinado contribuinte recolheu mais tributo do que o devido por um equívoco próprio (art. 165, inciso I, CTN), a prescrição tem início com a extinção do crédito tributário (art. 168, inciso I, CTN), que se deu com a homologação do lançamento, sendo a homologação tácita, uma das modalidades de homologação.

Todavia, nos casos, como o presente, em que a contribuinte recolheu tributo indevido (art. 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.

Como o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, em controle concreto de constitucionalidade, essa decisão só passou a ter eficácia *erga omnes* com a publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, em 10/10/1995, momento em que a recorrente passou a fazer *jus* à restituição dos valores pagos indevidamente.

O pedido da contribuinte foi formalizado em 28 de agosto de 2000, portanto, evidente é o fato de que naquela data a contribuinte fazia jus ao seu direito à restituição. O pedido é tempestivo, ou seja, não foi alcançando pelo instituto da decadência.

### III - Conclusão.

Diante de todo o exposto, voto dar provimento ao presente Recurso Voluntário, para reformar a decisão atacada .

(assinado digitalmente)

GILENO GURJÃO BARRETO – Relator.

## Voto Vencedor

### (Em Parte)

Conselheiro WALBER JOSÉ DA SILVA – Redator Designado.

Acompanho o Ilustre Conselheiro Relator quanto à semestralidade da base de cálculo do PIS.

Discordo, data vênia, quanto ao transcurso do prazo para pleitear restituição de eventual pagamento indevido ou a maior de PIS, posto entendo que são improcedentes os argumentos da recorrente.

Antes de analisar os argumentos da recorrente, entendo oportuno salientar que a administração pública rege-se pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 37, *caput*), especialmente em matéria de administração tributária, que é uma atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 3º e 142, parágrafo único).

Desta forma, o agente público encontra-se preso aos termos da Lei, não se lhe cabendo inovar ou suprimir as normas vigentes, o que significa, em última análise, introduzir discricionariedade onde não lhe é permitida.

Sobre o termo *a quo* do prazo para pedir restituição de tributos e contribuições pagos indevidamente, reza o art. 168 do CTN:

*“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 - na hipótese 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”.** (negritei).*

As duas regras de contagem de prazo acima são capitais porque tratam de extinção de direito. Qualquer outra regra de contagem de prazo que não estas pode levar tanto a ressuscitar direito extinto, inexistente, quanto a abreviar o tempo do direito de pleitear a restituição.

Como é cediço, os aplicadores do direito administrativo, em especial do direito tributário, estão vinculados à lei. Os termos iniciais para o exercício do direito de pleitear restituição, a que os administradores tributários estão vinculados, só são dois: **data da extinção do crédito tributário** e **data em que se tornar definitiva a decisão** (administrativa ou judicial) que tenha reformado decisão condenatória, que tenha anulado decisão condenatória, que tenha revogado decisão condenatória ou que tenha rescindido decisão condenatória. Marco inicial diverso destes é inovação que apenas à lei complementar é dado fazer (art. 146, III, *b*, da CF/88).

Não há, na legislação tributária, previsão de suspensão ou interrupção dos prazos fixados no art. 168 do CTN. Portanto, não pode ser outro o marco inicial para pedir restituição de tributos pagos indevidamente senão os previstos neste dispositivo, seja qual for o motivo do pagamento indevido.

Esse mesmo entendimento tem a Receita Federal do Brasil, expressa através do Ato Declaratório SRF nº 96/99 (DOU de 30/11/1999, pág. 2), nos seguintes termos:

*“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o teor do Parecer PGFN/CAT/Nº 1.538, de 1999, declara:*

*I - o prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em ação declaratória ou em recurso extraordinário, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário – arts. 165, I, e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).”*

Pelo que acima se disse, entendo descabida e temerária para a segurança do ordenamento jurídico pátrio qualquer tentativa de querer-se atribuir outro termo de início para a contagem do prazo para pleitear restituição, ou outra data (ou momento) para extinção do crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação, que não os previstos nos arts. 150, *caput*, § 1º; 156, VII; 165, I, e 168, I, todos do Código Tributário Nacional, mesmo nos casos de declaração de inconstitucionalidade de lei que exigia o pagamento de tributo.

Não merece prosperar o argumento da recorrente de que o crédito tributário do PIS somente se considera extinto com a homologação expressa do lançamento ou, não havendo homologação expressa, com o decurso do prazo de cinco anos, contado do pagamento antecipado (art. 150, § 4º, do CTN), sendo este o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal a que se refere o art. 168 do CTN. Isso porque o prazo a que se refere o § 4º do art. 150 é para a Fazenda Pública homologar o pagamento antecipado e não para estabelecer o momento em que o crédito se considera extinto, que foi definido no § 1º, do mesmo artigo, transcrito a seguir:

*“§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”.*

Conforme disposto no parágrafo supra, o crédito referente aos tributos lançados por homologação é extinto pelo pagamento antecipado pelo obrigado. A dúvida que pode ser suscitada, neste caso, é quanto ao termo *“sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento”*, incluído no dispositivo legal.

De acordo com De Plácido e Silva:

*“Condição resolutória (...) ocorre quando a convenção ou o ato jurídico é puro e simples, exerce sua eficácia desde logo, mas fica sujeito a evento futuro e incerto que lhe pode tirar a eficácia, rompendo a relação jurídica anteriormente formada.”*

(grifo acrescido) (DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*, vol. I e II, Forense, Rio de Janeiro, 1994, pág. 497).

Por esta razão é que o eminente jurista Eurico Marcos Diniz De Santi nos ensina que:

*“A condição resolutiva não impede a plena eficácia do pagamento e, portanto, não descaracteriza a extinção do crédito no átimo do pagamento. Assim sendo, enquanto a homologação não se realiza, vigora com plena eficácia o pagamento, a partir do qual podem exercer-se os direitos advindos desse ato, mas dentro dos prazos prescricionais.*

*Portanto, a data da extinção do crédito tributário, no caso dos tributos sujeitos ao art. 150 do CTN, deve ser a data efetiva em que o contribuinte recolhe o valor a título de tributos aos cofres públicos e haverá de funcionar, a priori, como dies a quo dos prazos de decadência e de prescrição do direito do contribuinte. Em suma, o contribuinte goza de cinco anos para pleitear o débito do Fisco, e não dez.” (In *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, pág. 270). (destaques não são do original).*

Por conseguinte, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação os efeitos da extinção do crédito tributário operam desde o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos da legislação de regência do tributo.

Sem razão, portanto, a recorrente, posto que seu pedido foi protocolado no dia 29/08/2000, não lhes restando o direito de pleitear a restituição de pagamentos efetuados em data anterior a 29/08/1995.

Esclareça-se que o Pedido de Restituição apresentado pela Recorrente alcança os pagamentos realizados no período de 07/10/1988 a 30/11/1995, conforme Darfs juntados na inicial. Estes pagamentos referem-se ao que a Recorrente chamou de “Mês/Base” de janeiro/1988 a abril/1995 e “Período de Apuração” de julho/1988 a outubro/1995, conforme Planilha também juntada com a inicial.

Isto posto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a semestralidade da base de cálculo do PIS e para manter a decisão recorrida quanto às demais matérias submetidas a julgamento.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Redator Designado.