



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

MINISTÉRIO DA FAZENDA	
Segundo Conselho de Contribuintes	
Publicado no Diário Oficial da União	
De	04 / 07 / 06
VISTO	

*[Assinatura]*

2º CC-MF  
FI.

Recorrente : MOTORODA COMÉRCIO DE MOTOS E VEÍCULOS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

**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 só ocorreu com a publicação da Resolução nº 49, do Senado Federal, em 10/10/1995. **Afastada a decadência.**

**BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.**

A base de cálculo do PIS, até a entrada em vigor da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

**CORREÇÃO MONETÁRIA.**

A atualização monetária, até 31/12/95, dos valores recolhidos indevidamente, deve ser efetuada com base nos índices constantes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR nº 8, de 27/06/97, devendo incidir a Taxa SELIC a partir de 01/01/96, nos termos do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MOTORODA COMÉRCIO DE MOTOS E VEÍCULOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso**, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Maria Cristina Roza da Costa quanto a decadência.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005

*[Assinatura]*  
Antonio Carlos Atulim

Presidente

*[Assinatura]*  
Antonio Zomer

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.



Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

*Cleuzá Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Recorrente : **MOTORODA COMÉRCIO DE MOTOS E VEÍCULOS LTDA.**

### RELATÓRIO

No presente processo cuida-se de pedido de restituição/compensação de valores da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, pagos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, sob o fundamento de que tais dispositivos legais foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

O pedido foi apresentado em 11 de agosto de 2000 e refere-se aos períodos de apuração de julho de 1990 a julho de 1994, cujos pagamentos se deram entre 03/08/90 e 05/08/1994.

A autoridade fiscal indeferiu o pleito, sob a alegação de que o direito de a contribuinte pleitear a restituição/compensação estaria extinto, pois o prazo para repetição de indébitos relativos a tributo ou contribuição pagos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF seria de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, conforme dispõe o Ato Declaratório SRF nº 96, de 26 de novembro de 1999. Acrescenta que o prazo de seis meses de que tratava o art. 6º da LC nº 7/70, em seu parágrafo único, já havia sido revogado pela Lei nº 7.691, de 1988.

Contra essa decisão, a requerente apresentou manifestação de inconformidade, requerendo a sua improcedência com fulcro nas seguintes alegações:

- o prazo de cinco anos para a repetição de indébito de tributo inicia-se quando ele se torna indevido, pela declaração de inconstitucionalidade, pela edição de Resolução do Senado Federal ou ato do Poder Executivo ou Legislativo, dispensando a constituição do crédito tributário, a teor do que dispunha o Parecer Cosit nº 58/98. Nesta mesma linha, decidiu o Conselho de Contribuintes no Acórdão nº 108-05.791, publicado no DOU de 27/10/1999;
- é entendimento do STJ que a extinção do crédito tributário dá-se com a homologação do lançamento, o que na prática resulta num prazo de 10 (dez) anos para o exercício do direito à restituição do recolhimento indevido;
- a interpretação trazida a lume pelo Ato Declaratório SRF nº 96/99 contradiz as manifestações anteriores da própria Receita Federal, traduzindo unicamente a tese defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CAT nº 1.538/99;
- conforme doutrina e jurisprudência, a contribuição do PIS devida em cada mês deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior.

A Quinta Turma da DRJ em Campinas - SP manteve o indeferimento, em decisão sintetizada na seguinte ementa:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/07/1990 a 31/07/1994*

*Ementa: Pis. Restituição de indébito. Extinção do Direito. Precedentes do STJ e STF.*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/9/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

*Consoante precedentes do Superior Tribunal de Justiça, no caso de pedido de repetição de indébito do PIS, com base na declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, o prazo de prescrição extingue-se com o transcurso do quinquênio legal a partir de 04/03/1994, data da publicação da decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE 148.754. Pedidos apresentados após essa data não podem ser atendidos, tanto pela interpretação do STJ, quanto pela posição da Administração, que, seguindo precedentes do STF sobre o prazo de extinção do direito a pleitear restituição, considera-o como sendo de cinco anos a contar do pagamento, inclusive para os tributos sujeitos à homologação.*

*PIS. Base de Cálculo. Fato Gerador.*

*A base de cálculo vincula-se ao fato tributável para que surja a obrigação tributária. Aquela há de retratar, em valores, a real dimensão do fato gerador, pelo que o art. 6º da Lei Complementar 7, de 1970, veicula norma sobre prazo de recolhimento e não regra especial sobre base de cálculo retroativa da referida contribuição ao PIS, conforme Parecer PGFN/CAT/nº 437/98, aprovado pelo Ministro da Fazenda.*

*Solicitação Indeferida.*

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário, em que reedita os argumentos de defesa apresentados na manifestação de inconformidade e requer o reconhecimento do seu direito à restituição/compensação dos valores da contribuição para o PIS, pagos com base nos Decretos-Leis nºs. 2.445 e 2.449, de 1988.

É o relatório.

. .



Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

Cleuzar Takafuji  
Secretaria da Segunda Câmara

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO ZOMER

O recurso é tempestivo e cumpre os requisitos legais para ser admitido, pelo que dele conheço.

Preliminarmente, impende que se analise a questão da decadência do direito de pleitear a restituição dos pagamentos ditos indevidos.

A DRJ em Campinas – SP indeferiu o pleito por entender que o prazo é de 5 (cinco) anos, a contar da data em que foram declarados inconstitucionais os dispositivos legais em que se fundou a exação.

A recorrente defende a tese de que teria 10 (dez) anos para exercer esse direito, alegando que este é o entendimento do STJ.

Com efeito, o STJ tem acolhido a tese do Prof. Hugo de Brito Machado, no sentido de que, no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário, referida no art. 168, I, do CTN, ocorre com a combinação do pagamento antecipado e a homologação do lançamento, referidas no art. 156, VII, do CTN.

Segundo este entendimento, caso o contribuinte tenha efetuado algum pagamento, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN começa a fluir a partir da data da homologação do lançamento. Se a homologação for expressa, os cinco anos do prazo de decadência contam-se a partir desta data. Se for tácita, contam-se os cinco anos a partir do exaurimento do quinquênio previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Com o devido respeito ao Prof. Hugo de Brito Machado e ao tribunal, ouso discordar desta tese.

O art. 156, VII, do CTN estabelece que:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

(...)

*VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. (grifei)*

O dispositivo realmente exige a conjugação de dois fatos que são a ocorrência de um pagamento antecipado, ainda que parcial, e a homologação do lançamento, que pode ser tácita ou expressa.

Entretanto, a interpretação a ser dada deve levar em conta que o art. 150, § 1º, consigna que (...) *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.* (grifei)

Por sua vez, o art. 127 do Novo Código Civil deixou claro que quando a condição é resolutiva o ato jurídico tem eficácia deste o momento de sua constituição, ao estabelecer que (...) *Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.* (...) (grifei).



Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

*Cleuzá Takafuji*  
Cleuzá Takafuji  
Secretaria da Segunda Câmara

Por outro lado, o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN permite concluir que mesmo no caso do pagamento antecipado ser parcial, o valor pago será descontado do que for apurado posteriormente pelo Fisco.

Em outras palavras, isto significa que o pagamento antecipado, ainda que em montante menor do que o devido, gera efeitos jurídicos a partir do momento em que é efetuado, uma vez que o sujeito passivo passa a ser titular de direitos mesmo antes da homologação tácita ou expressa.

Com efeito, uma vez efetuado o pagamento antecipado, o contribuinte não precisa aguardar que sobrevenha a homologação tácita ou expressa para requerer certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205 do CTN, pois este direito surge no momento do pagamento que *extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação*.

Ora, se o pagamento antecipado, mesmo que efetuado a menor, gera efeitos até em relação à obtenção de certidão negativa, como se pode dizer que não ocorreu a extinção, ainda que parcial, do crédito tributário?

Portanto, não tenho a menor dúvida de que a homologação do lançamento, seja ela tácita ou expressa, tem efeitos *ex tunc*, retroagindo à data em que foi feito o pagamento antecipado.

Portanto, a tese do Prof. Hugo de Brito Machado só seria válida se o art. 150 § 1º do CTN extinguisse o crédito sob condição suspensiva da ulterior homologação do lançamento. Como o legislador estabeleceu que a condição é resolutória, a extinção definitiva do crédito tributário ocorre no momento da antecipação do pagamento e somente em relação ao montante antecipado. Os efeitos da homologação ou da não-homologação para o fim de exigir-se eventuais diferenças, retroagem à data do pagamento.

Desse modo, como o art. 168, I, do CTN fixa como *dies a quo* do prazo de decadência a data da extinção do crédito tributário, considero que o prazo para pleitear a restituição ou compensação, em relação a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data do pagamento indevido e não da data da homologação.

Este entendimento foi chancelado pelo legislador, por meio de interpretação autêntica, no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, no qual ficou estabelecido que, para os efeitos do disposto no art. 168, I, do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º, da referida lei.

Tratando-se de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN, que tem caráter imperativo.

No caso específico desses autos, em que o pedido decorre de situação jurídica conflituosa, a jurisprudência mais recente dos Conselhos de Contribuintes tem sido no sentido de que o prazo para pedir restituição/compensação de indébitos tributários é sempre de 5 (cinco) anos, variando apenas o dia do início da sua contagem. Nestes casos, tem-se entendido que a



Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

*Cleusa Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

natureza jurídica do indébito é a própria declaração de inconstitucionalidade, já que é somente a partir dela que o pagamento, antes legalmente válido, torna-se indevido.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais sintetizou bem a questão no Acórdão nº CSRF/01-03.239, de 19 de março de 2001, cuja ementa tem o seguinte teor:

*Decadência. Pedido de Restituição. Termo Inicial.*

*Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:*

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;
- b) da Resolução do senado que confere efeito 'erga omnes' à decisão proferida 'inter partes' em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.

Nesta Segunda Câmara, as decisões tem seguido a mesma linha da CSRF, como demonstra a ementa do Acórdão nº 202-15.492, de 17/03/2004, da lavra da Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, assim redigida:

*PIS - PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO SOBRE RECOLHIMENTOS EFETUADOS COM BASE EM NORMAS DETERMINADAS INCONSTITUCIONAIS - PRAZO DECADENCIAL – Se o indébito se exterioriza a partir da declaração de inconstitucionalidade das normas instituidoras do tributo, surge para o contribuinte o direito à sua repetição, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido (Entendimento baseado no RE nº 141.331-0, Rel. Min. Francisco Rezek). A contagem do prazo decadencial para pleitear a repetição da indevida incidência apenas se inicia a partir da data em que a norma foi declarada inconstitucional, vez que o sujeito passivo não poderia perder direito que não podia exercitar. (...)*

Como se vê, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais reconhece que o direito à repetição do indébito surge para o contribuinte somente no momento em que a norma instituidora de determinado tributo seja declarada inconstitucional.

Assim, considerando que a incidência da contribuição para o PIS, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, só veio a ser afastada com a publicação da Resolução nº 49, em 10/10/1995, do Senado Federal, devendo ser este o *dies a quo* a ser tomado para a contagem do prazo decadencial dos pedidos de restituição dos valores pagos a maior com base nos dispositivos declarados inconstitucionais.

Perfazendo o lapso temporal de 5 (cinco) anos a contar de 11/10/1995, tem-se que seu término deu-se em 10/10/2000.

*In casu*, como o pleito foi apresentado em 11 de agosto de 2000, dentro do lapso temporal em que poderia ser formulado, afasta-se a decadência de todo o período compreendido pelo pedido tratado neste processo.

Isto posto, analisa-se as demais questões postas em julgamento.



Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

*Cleusa Takafuji*  
Secretaria da Segunda Câmara

Alega a recorrente que é detentora de crédito junto à Fazenda Nacional, vez que efetuou pagamentos referentes à contribuição para o PIS, correspondentes ao período de julho de 1990 a julho de 1994, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais.

Do exame da planilha de cálculo apresentada a fl. 12, percebe-se que a recorrente calculou as parcelas de contribuição devida no período objeto do seu requerimento, com base na Lei Complementar nº 7, de 1970, e suas alterações válidas, utilizando-se do faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador considerado.

Primeiramente, ressalte-se que tanto a doutrina como a jurisprudência administrativa e judicial já se consolidaram no sentido de que, afastadas as alterações procedidas pelos decretos-leis inconstitucionais, remanesceu a aplicação da Lei Complementar nº 7, de 1970, para o cálculo da contribuição para o PIS, até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.212, de 1995.

Desse modo, considerando-se que já está pacificado, no âmbito dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais que, enquanto vigeu a Lei Complementar nº 7/70, a base de cálculo a ser considerada é o faturamento do sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador, admite-se a existência de indébitos referentes à contribuição para o PIS, pagos sob a forma do Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, aos quais o contribuinte tem direito à restituição, uma vez que o pedido foi apresentado em tempo hábil.

Neste ponto, impende relevar que a aplicação da Lei Complementar nº 7, de 1970, requer que também que sejam observadas as suas alterações constitucionalmente válidas, fato pelo que deve ser aplicada a alíquota determinada no artigo 3º, da referida lei, com a modificação inscrita no artigo 1º da Lei Complementar nº 17, de 1973.

De se esclarecer, ainda, que não é cabível a aplicação de índices para a correção monetária dos indébitos em valores superiores àqueles adotados pela Secretaria da Receita Federal. Assim, os valores dos indébitos que remanescerem, após a determinação da contribuição devida com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações válidas, devem ser corrigidos monetariamente, da seguinte forma:

1. Para o período entre 1º/10/1995 e 31/12/1995 observar-se-á a incidência do artigo 66, § 3º, da Lei nº 8.383, de 1991, quando passou a viger a expressa previsão legal para a correção dos indébitos, utilizando-se os índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR Nº 08, de 27/06/97.
2. A partir de 01/01/96, sobre os indébitos passam a incidir exclusivamente juros equivalentes à Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada, por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95.

Com essas considerações, voto no sentido de se afastar a decadência, em todo o período requerido, e dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito à restituição dos indébitos referentes aos pagamentos efetuados, no que for superior à contribuição calculada



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Segundo Conselho de Contribuintes  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília-DF, em 29/9/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 13820.000367/00-68  
Recurso nº : 124.476  
Acórdão nº : 202-16.284

*Cleuza Takafuji*  
Cleuza Takafuji  
Secretária da Segunda Câmara

com base na Lei Complementar nº 7/70, com a aplicação da alíquota de 0,75% sobre o faturamento do sexto mês anterior ao de ocorrência do fato gerador.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005

*ANTONIO ZOMER*