2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. D. 16 / 09 / 07 Rubrica

**Processo nº : 13830.000146/00-06**
**Recurso nº : 129.775**
**Acórdão nº : 202-16.564**

**Recorrente : TANGARÁ ARTEFATOS DE CONCRETO LTDA.**
**Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP**

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31 / 10 / 2005
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

**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 1988, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado a partir da edição da Resolução nº 49, do Senado Federal.

LC Nº 7/70. SEMESTRALIDADE.

Ao analisar o disposto no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, há de se concluir que "faturamento" representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador (de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente), relativo à realização de negócios jurídicos (venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº 1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TANGARÁ ARTEFATOS DE CONCRETO 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 à decadência.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

Antonio Carlos Atulim
**Presidente**

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
**Relator**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Raimar da Silva Aguiar, Antonio Zomer e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31 / 10 / 2005
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara



**Processo nº : 13830.000146/00-06**
**Recurso nº : 129.775**
**Acórdão nº : 202-16.564**

**Recorrente : TANGARÁ ARTEFATOS DE CONCRETO LTDA.**

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de natureza voluntária (fls. 230 e seguintes) com interposição fundamentada no art. 33 do Decreto nº 70.235/72 (P.A.F.), no qual é reclamada a revisão e a reforma do Acórdão nº DRJ/RPO nº 7.048/2005, uma vez que, ao contrário do decidido, não teria decaído o direito de a contribuinte pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos a maior, a título de PIS, sendo que, aos mesmos, ainda deve ser observado o critério da semestralidade.

É o relatório.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

O recurso voluntário da recorrente atende aos pressupostos para a sua admissibilidade, daí dele se conhecer.

Em preliminar, volto meus esforços para a análise de tormentosa questão, que se não ainda alcançou este Colegiado de forma mais latente, por certo o tomará. 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 a recorrente do direito de pleitear a restituição/compensação da Contribuição para o 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 silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um qüinqüênio, 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 o Superior Tribunal de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência contado 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 art. 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).

[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.

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 requerente 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 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 a contribuinte, ora recorrente, 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 de 13/9/91)

Assim, admitir que a prescrição tem curso a partir do fato gerador da exação tida por inconstitucional implica violação direta e literal aos princípios da legalidade e da vedação ao confisco, insculpidos nos arts. 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 à contribuinte – *in casu*, à recorrente –, 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 recorrente 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 (art. 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 no 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.** 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 conseqüência, possibilitando a sua restituição ou compensação. Não há que perquirir se houve homologação.**"* (destacamos e grifamos)

O acórdão recorrido, por seu turno, externou posicionamento 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.**

Cumpre ainda observar o que dispõem os arts. 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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário;***
>
> *II – nas hipóteses do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória." (destaquei)*

Com efeito, se um determinado contribuinte recolheu mais tributo do que o devido por um equívoco seu (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. Logo, correta a aplicação da tese esposada no acórdão recorrido.

Todavia, em casos, como o presente, em que a 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."** (art. 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 nº 49, do Senado Federal, de 10/10/1995, momento em que a requerente 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 a recorrente pleitear a restituição da quantia paga indevidamente somente se consumaria em 10/10/2000.

*In casu*, **o pleito foi formulado pela recorrente em 15/2/2000, portanto, 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 da recorrente em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos a maior, a título do PIS – a enfrentar a segunda questão posta nestes autos, que em apertada síntese restringe-se em 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 CSRF[2] 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

---

[2]O Acórdão nº CSRF/02-0.871[2] 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. E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em sessões de junho de 2004, teve votação unânime nesse sentido.

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.

E o Superior Tribunal de Justiça, por meio de sua Primeira Seção,[3] veio tornar pacífico o entendimento impugnado pela recorrente, 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.*
>
> *4. A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*
>
> *5. 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 de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para o fim de declarar 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 13 de setembro de 2005.

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

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