



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

**Processo n°** 13832.000279/2002-51  
**Recurso n°** 253.691 Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-00.684 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de abril de 2010  
**Matéria** PIS/FATURAMENTO. DECRETOS-LEIS N°S 2.445/88 E 2.449/88.  
RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA PARCIAL. MP 1.212/95.  
ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.  
**Recorrente** CEREALISTA TROVA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/12/1995 a 28/02/1999

RESTITUIÇÃO. PERÍODOS DE APURAÇÃO 12/95 A 02/96. MP N° 1.212, DE 28/11/95. PAGAMENTOS A MAIOR. ADI N° 1.417. LIMINAR DEFERIDA EM 07/03/96 E PUBLICADA EM 24/05/96. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRAZO PARA O PEDIDO. CINCO ANOS À CONTAR PUBLICAÇÃO DA LIMINAR.

O direito de pleitear a repetição do indébito tributário relativo a pagamentos a maior do PIS nos períodos de apuração 10/95 a 02/96, realizados de acordo com a MP n° 1.212, de 28/11/95, extingue-se em cinco anos, a contar de 24/05/96, data de publicação da liminar deferida pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1.417, julgada em 07/03/96.

PERÍODOS DE APURAÇÃO A PARTIR DE 03/96. MP N° 1.212, DE 28/11/95. REEDIÇÕES. LEI N° 9.715, DE 25/11/98. EFEITOS.


Consoante jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, medida provisória afinal convertida em lei após reedições tem eficácia preservada desde a sua primeira edição, pelo que a MP n° 1.212, de 28/11/95, convertida após reedições na Lei n° 9.715, de 25/11/98, ao dispor sobre a Contribuição para o PIS Faturamento aplica-se aos períodos de apuração a partir de março de 1996, com obediência à anterioridade nonagesimal própria das contribuições para a Seguridade Social, estatuída no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.


Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Votaram pelas conclusões os

conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Gilson Macedo Rosenberg Filho que consideram como termo inicial a data do recolhimento e os conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça e Dalton Cesar Cordeiro Miranda que consideram como termo *a quo* a data da publicação da decisão final da ADIN nº 1410.

  
Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis - Relator

EDITADO EM 21/05/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da 1ª Turma da DRJ, que mantendo decisão da origem indeferiu pedido de restituição do PIS Faturamento protocolizado em 19/12/2002, relativo a indébito decorrente de contribuições para o PIS recolhido a maior entre 15/01/1996 e 15/03/1999.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

*Por meio do Despacho Decisório, às fls. 137/145, datado de 29/03/2007, a Delegacia da Receita Federal (DRF) em Marília, SP, não reconheceu o crédito financeiro pleiteado pela interessada e indeferiu o pedido de restituição sob os argumentos de que: a) preliminarmente, na data de protocolo deste pedido, o seu direito de repetir os valores decorrentes de pagamentos efetuados em datas anteriores a 19/12/1997 já havia decaído, nos termos do CTN, art. 165, I, c/c o art. 168, I, com a interpretação dada pelo Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999; e, b) no mérito, a contribuição paga era devida, porque a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em relação à MP nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, se restringiu à irretroatividade determinada para os fatos geradores a partir de 1º de outubro daquele ano, julgando válida sua vigência, com fundamento naquela MP, depois de cumprida a carência nonagesimal, ou seja, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 1996. Já para os meses de competência de dezembro de 1995 a fevereiro de 1996, a contribuição tornou-se devida, nos termos da LC nº 7, de 1970.*

*Cientificada daquele despacho decisório, inconformada, a interessada interpôs a manifestação de inconformidade às fls. 150/151, requerendo a esta DRJ a reforma da decisão proferida por aquela DRF, para que lhe seja reconhecido o crédito financeiro reclamado e deferido o pedido de restituição, alegando, em síntese:*

*I – A decisão e seu desacerto Teve seu pedido de compensação indeferido sob o fundamento de que a inconstitucionalidade da contribuição para PIS/Pasep, em face da decisão do STF (ADIN 1417), abrangeu tão somente a parte final do art. 18 da Lei nº 9.715/98, restringindo-se aquela ao período de 10/95 a 02/96, sendo, neste período, devida nos moldes da LC nº 7/70 e, ainda, que compete ao poder judiciário declarar a inconstitucionalidade das leis e/ ou atos normativos, cabendo à autoridade administrativa a aplicação das normas vigentes nos estritos limites de seu conteúdo.*

*II – O equívoco da Receita Federal A base de cálculo da contribuição para o PIS, instituída pela LC nº 7, de 1970, foi alterada para os fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 1995 pela MP nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, e s/ reedições, posteriormente, convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998. Contudo, essa MP somente poderia ter eficácia a partir de 1º de março de 1996. Também, na Lei nº 9.715, de 1998, em seu art. 18, foi repetido o mesmo erro.*

*Em face desse comando equivocado, a Confederação Nacional da Indústria (CNI) impetrou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 1.417-0 que teve liminar favorável, por parte do Supremo Tribunal Federal (STF), em 07 de março de 1996, e o mérito julgado em 02 de agosto de 1999, sendo que o acórdão somente foi publicado em 23 de março de 2001.*

*Antes do julgamento final da referida ADIN, por parte do STF, a Secretaria da Receita Federal, num esforço para corrigir o problema, baixou a IN SRF nº 06, de 2000, reconhecendo a questão da irretroatividade daquela MP, considerando a descoberto somente o período de outubro de 1995 a fevereiro de 1996. Contudo, a expedição desta instrução não teria resolvido o problema da falta de amparo legal para a exigência do PIS após outubro de 1995 que somente veio ser sanado com a entrada em vigor da Lei nº 9.715, de 1998, após fevereiro de 1999.*

*Discorreu, ainda, sobre a instituição e/ ou alteração de tributos por meio de medidas provisórias, concluindo que tributos sujeitos ao princípio da anterioridade não podem ser criados e/ ou alterados por tais diplomas.*

*Segundo seu entendimento, no período de competência de dezembro de 1995 a fevereiro de 1999, os pagamentos efetuados por ela, a título de contribuição para o PIS, foram indevidos por falta de amparo jurídico para a exigência dessa contribuição. Para o período de novembro de 1995 a fevereiro de 1996, teria havido uma repriminção da legislação anterior, ou seja, da LC*

*nº 7, de 1970, e da LC nº 17, de 1973, ferindo o disposto no § 2º do art. 2º do Decreto-lei nº 4.567, de 04 de setembro de 1942, e, para o período de março de 1996 a fevereiro de 1999, por absoluta falta de norma legal, uma vez que a MP nº 1.212, de 1995, não era instrumento legal para fundamentar a exigência dessa contribuição.*

*Expendeu, ainda, às fls. 158/181, extenso arrazoado sobre: lei repressinatória; anterioridade tributária; conseqüências da reedição da MP nº 1.212, de 1995; procedimento fazendário; a prescrição prevista no CTN, art. 168; contagem de quinquênio para extinção de crédito tributário sujeito a lançamento por homologação; o direito de compensar administrativamente; e como nasce o direito de compensar, concluindo, ao final, que seu direito material não se extinguiu pelo tempo, e que, para o período de dezembro de 1995 a fevereiro de 1999, não havia amparo jurídico para a exigência da contribuição para o PIS, devendo seu recurso ser conhecido e provido, repetindo-se integralmente os valores pagos.*

A decisão recorrida, contrária à Manifestação de Inconformidade, entendeu o seguinte:

- a decadência do direito de se pleitear restituição de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal; e

- em face da suspensão da execução dos Decretos-lei nº 2.445 e nº 2.449, ambos de 1988, por meio da Resolução nº 49, de 09 de outubro de 1995, do Senado Federal, a contribuição para o PIS voltou a ser devida nos termos da Lei Complementar nº 7, de 1970, e ulteriores alterações legais, até a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, em 1º de março de 1996, quando passou a ser exigida segundo a referida MP.

No recurso voluntário, tempestivo, a requerente insiste na repetição do indébito, refutando a decisão da DRJ e repisando argumentos da Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

Como os períodos de apuração abrangidos na repetição pleiteada vão de 12/1995 a 02/1999, cabe decidir a lide considerando dois intervalos:

- períodos de apuração de 12/1995 a 02/1996, devidos conforme a Lei Complementar nº 7/70 em face da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88; e

- períodos de apuração a partir de 03/1996, cuja contribuição para o PIS é devida nos termos da MP nº 1.212/95, convertida após reedições na Lei nº 9.715/98.

A Recorrente defende que em todo os períodos de apuração acima citados o recolhimento do PIS é indevido, **“haja vista que a entrada em vigor da lei nova (apesar de ter sido publicada em novembro de 1995), somente acabou ocorrendo a partir de março de 1.999, enquanto que a lei velha (LC 07/70) que já havia perdido a evigência então, não poderia mais ser restaurada.”** (fl. 205).

Conforme demonstrado abaixo, não lhe assiste razão.

Em relação aos períodos de 12/1995 a 02/1996, o PIS é devido nos termos LC nº 7/70 porque a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 retira os efeitos das modificações introduzidas por estes dois diplomas legais na Lei Complementar instituidora da Contribuição. Não se trata, na situação em tela, de repristinação da referida Lei Complementar, até porque ela apenas tinha sido alterada pelos malsinados Decretos-Leis.

Por outro lado, antes de março de 1996 o PIS não pode ser exigido com base na MP nº 1.212 porque sua publicação se deu em 29/11/1995 e, em obediência à noventa na própria das contribuições para a seguridade social, a eficácia dessa Medida Provisória tem início em 01/03/1996. Daí que, se a Contribuição foi recolhida com base na referida MP até o período de apuração 02/1996, o que ultrapassar o devido conforme a LC nº 7/70 constitui pagamento a maior, passível de restituição e compensação se o pedido for feito no prazo decadencial.

Na situação dos autos, em que o Pedido de Restituição foi protocolizado em 19/12/2002, eventuais recolhimentos a maior dos períodos de apuração até 02/1996 estão decaídos porque o prazo para requerer a repetição do indébito correspondente é de cinco anos, contados a partir de 24/05/96, data de publicação da liminar deferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.417. Nesse julgado o STF, em função da anterioridade nonagesimal inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal, por unanimidade de votos concedeu a medida cautelar “para suspender o efeito retroativo imprimido, a cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. nº 1.325-96.”

O referido art. 17 da MP nº 1.325, 06/02/96, corresponde ao art. 18 da Lei nº 9.715, de 25/11/98, ambos determinando que as novas disposições referentes ao PIS aplicavam-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995.

Como a medida cautelar concedida em ação direta de inconstitucionalidade possui eficácia *erga omnes* (neste sentido o art. 11, § 1º, da Lei nº 9.868, de 10/11/99, que dispõe de forma expressa sobre tal eficácia contra todos), desde a data da publicação da liminar concedida na ADI nº 1.417 restou suspensa a cobrança do PIS com base na MP nº 1.212/95 e suas reedições, no período anterior a março de 1996. Com isso o direito à repetição do indébito respectivo pôde ser exercido a partir de 24/05/96, data a partir da qual começou a contar o prazo prescricional para a ação judicial, bem como o prazo decadencial para a ação administrativa correlata.

Na apreciação do mérito da ADI nº 1.417, em 02/08/99, em votação unânime o STF julgou conforme a seguinte ementa, *verbis*:

*Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Medida Provisória. Superação, por sua conversão em lei, da contestação do preenchimento dos requisitos de urgência e relevância. Sendo a contribuição expressamente autorizada pelo art. 239 da Constituição, a ela não se opõem as restrições constantes dos artigos 154, I e 195, § 4º, da mesma Carta. Não compromete a autonomia do orçamento da seguridade social (CF, art. 165, § 5º, III) a atribuição, à Secretaria da Receita Federal de administração e fiscalização da contribuição em causa. Inconstitucionalidade apenas do efeito retroativo imprimido à vigência da contribuição pela parte final do art. 18 da Lei nº 8.715-98.*

(Negrito acrescentado).

Também em 02/08/99 o STF julgou o Recurso Extraordinário nº 232.896-PA, cuja ementa é a seguinte:

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 " aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R. conhecido e provido, em parte.*

(Negrito acrescentado).

Nos dois julgamentos acima referidos, a aplicabilidade das novas disposições sobre o PIS foi declarada inconstitucional a partir de outubro de 1995 em virtude da retroatividade estabelecida na MP nº 1.212, publicada em 29.11.95, e não porque o prazo nonagesimal deveria ser contado somente a partir da Lei. Como é cediço, o STF sempre admitiu a instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, com vigência a contar da primeira edição. Esta é a jurisprudência consolidada do Colendo Tribunal.

A despeito de julgados considerando a reedição de medidas provisórias inconstitucional, o Pleno do STF, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.533-DF, entendeu ser constitucional a reedição (decisão proferida em 09/12/96, Relator Min. Octávio Galloti). Noutra decisão, datada de 28.01.97 e publicada no DJU de 04.02.97, pgs. 965/967, o Min. Celso de Melo, apesar de pessoalmente contrário à maioria do Tribunal, acatou a tese de constitucionalidade da reedição das medidas provisórias, para indeferir o pedido de suspensão cautelar da eficácia da norma inscrita no art. 6º da MP nº 1.534-1/97.

Em função dos pronunciamentos do STF, e em consonância com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal, a incidência do PIS, na forma da Lei nº 9.715/98, começa em 1º de março de 1996 (noventa dias após a MP nº 1.212, publicada em 29.11.95).

A Secretaria da Receita Federal, em obediência à anterioridade nonagesimal e reportando-se ao Recurso Extraordinário nº 232.896-3-PA (melhor seria ter se referido à medida cautelar ADI nº 1.417, cuja eficácia é *erga omnes*, diferentemente do julgamento em sede de controle de constitucionalidade difusa, com eficácia restrita às partes), editou a Instrução Normativa SRF nº 6, de 19.02.2000, vedando a constituição de crédito tributário referente ao PIS/PASEP com base nas alterações introduzidas pela MP nº 1.212/95, no período compreendido entre 1º de outubro de 1995 e 29 de fevereiro de 1996, e determinando para o período a aplicação das Leis Complementares nº 7 e 8, de 1970.

Embora a IN SRF nº 6 mencionada só tenha sido editada muito tempo depois da medida cautelar deferida na ADI nº 1.417, é certo que os contribuintes não precisaram esperá-la para ingressar com a ação de repetição de indébito, seja na via judicial, seja na administrativa. Tal ingresso pôde ser feito desde 24/05/96, data de publicação da cautelar mencionada.

Quanto à tese dos dez anos abraçada pelo Superior Tribunal de Justiça em inúmeros julgados, segundo a qual o prazo para repetição do indébito, na hipótese de lançamento por homologação, é de dez anos a contar do pagamento indevido, independentemente da origem de o indébito ser inconstitucionalidade de lei, não me parece a melhor.

Segundo o STJ, na existência de pagamento antecipado (para esse Tribunal quando não há pagamento não se trata de lançamento por homologação) o início da contagem do prazo prescricional no final dos cinco anos contados a partir do pagamento (ou do fato gerador, no caso da decadência), “duplicando” para 10 anos o intervalo.

Tal interpretação considera que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.<sup>1</sup> O Tribunal tem examinado em conjunto os arts. 173, I e 150, § 4º do CTN e deslocado o *dies a quo* da decadência para o

<sup>1</sup> Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, Relator do RE nº 69.308/SP.

final dos cinco anos referidos no art. 150, § 4º, contando a partir de então outro quántuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 anos após o fato gerador.

Todavia, se levado em conta que o direito de lançar é potestativo e independe do sujeito passivo, estando a depender tão-somente do Estado, torna-se inconcebível que este, por não exercer o seu direito no tempo prefixado, seja beneficiado e tenha o prazo de decadência alargado. É como se o titular do direito recebesse um prêmio (a dilação do termo inicial da decadência) por não exercê-lo no prazo prefixado. Da mesma forma com o prazo prescricional para repetição de indébito: quem pagou a maior ou indevidamente, por não exercer o direito nos primeiros cinco anos, estaria a receber como “prêmio” idêntica dilação de prazo.

É certo que o lançamento por homologação pode ser lançado tão logo acontecido o fato gerador. Assim, o termo poderia, inserido no art. 173, I do CTN para delimitar o marco inicial da decadência, precisa ser interpretado como se referindo ao início do tempo em que o lançamento de ofício (em substituição do de homologação, no caso de imposto devido maior que o apurado pelo contribuinte) pode ser feito, não o contrário, como pretende o STJ, ao interpretar que o prazo para o lançamento de ofício só começa após o fim do prazo para homologação.


Tanto quanto o prazo decadencial para o lançamento começa a contar da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º) - e não da homologação do procedimento adotado pelo contribuinte (considero que a homologação refere-se à atividade do sujeito passivo, que pode apurar saldo zero do tributo a pagar ou valor a restituir, inclusive) -, também o prazo prescricional para a repetição do indébito começa do pagamento antecipado, que extingue a obrigação tributária consoante o § 1º do mesmo artigo. Essa a regra geral, que só não se aplica na situação em tela porque a inconstitucionalidade foi reconhecida após os pagamentos.

Como o prazo prescricional somente conta a partir do momento em que o direito à ação pode ser exercido (princípio da *actio nata*: a prescrição corre do ato a partir do qual se origina a ação), descabe, *data venia*, considerar a data do pagamento, que deve ser substituída pela data de publicação da liminar na ADI (situação em tela, de controle de constitucionalidade concentrado), da Resolução do Senado (quando do controle difuso), ou da publicação de ato administrativo reconhecendo o indébito, caso este seja anterior aos dois primeiros.

Doravante cuida dos períodos de apuração a partir de março de 1996, quando o PIS passou a ser exigido com base na MP nº 1.212/95.

Parte destes períodos (os recolhimentos anteriores a 19/12/1997) também está atingida pela decadência, haja vista os arts. 165, I, e 156, I, do CTN. De todo modo, independentemente da decadência parcial inexistente qualquer valor a repetir em relação aos fatos geradores a partir de março de 1996, por ser insustentável o argumento no sentido de que anterioridade nonagesimal deveria ser contada a partir da publicação da última edição da MP nº 1.212/95, e não a partir da primeira.

Ao contrário do argüido pela Recorrente, o Supremo Tribunal Federal sempre admitiu a instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, com vigência a contar da primeira edição. Esta é a jurisprudência consolidada do Colendo Tribunal.



Tanto assim que, nos julgamentos da ADI nº 1.417 e do Recurso Extraordinário nº 232.896-PA, a aplicabilidade das novas disposições sobre o PIS foi declarada inconstitucional a partir de outubro de 1995 em virtude da retroatividade estabelecida na MP nº 1.212, publicada em 29/11/95, e não porque o prazo nonagesimal deveria ser contado somente a partir da Lei (ou a partir da última edição da MP, como defendido na peça recursal).

A despeito de julgados considerando a reedição de medidas provisórias inconstitucional, o Pleno do STF, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.533-DF, entendeu ser constitucional a reedição (decisão proferida em 09.12.96, Relator Min. Octávio Galloti). Noutra decisão, datada de 28.01.97 e publicada no DJU de 04.02.97, pgs. 965/967, o Min. Celso de Melo, apesar de pessoalmente contrário à maioria do Tribunal, acatou a tese de constitucionalidade da reedição das medidas provisórias, para indeferir o pedido de suspensão cautelar da eficácia da norma inscrita no art. 6º da MP nº 1.534-1/97.

Em função dos pronunciamentos do STF, e em consonância com o art. 195, § 6º, da Constituição Federal, a incidência do PIS, na forma da Lei nº 9.715/98, começa em 1º de março de 1996 (noventa dias após a MP nº 1.212, publicada em 29.11.95).

Pelo exposto, nego provimento ao recurso.

  
Emanuel Carlos Dantas de Assis

