



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 17/06/2004
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

Republicada em 16.02.07 e
republicada em 03.09.07

Recorrente : COMPANHIA MÜLLER DE BEBIDAS (SUCESSORA DE CINQUENTA E UM
ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.)
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PIS. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. SEMESTRALIDADE. REPERCUSSÃO DO ENCARGO FINANCEIRO. IMPOSSIBILIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. COMPENSAÇÃO. OUTROS TRIBUTOS. O prazo prescricional para a restituição de tributos considerados inconstitucionais tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame. Até o advento da Medida Provisória nº 1.212/95 a base de cálculo do PIS corresponde ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador. As contribuições sociais não se encontram no rol de tributos que, por sua natureza, admitem a transferência do encargo financeiro para terceiros, como por exemplo o ICMS e o IPI. Logo, descabe comprovar a não ocorrência da mesma. 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. É possível a compensação de valores recolhidos a título de PIS com as demais exações administradas pela SRF.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA MÜLLER DE BEBIDAS (SUCESSORA DE CINQUENTA E UM ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.)

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes,
por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.
Esteve presente ao julgamento o Dr. Edison Amélio Corazza, advogado da Recorrente.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Gustavo Kelly Alencar
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Ana Neyle Olímpio Holanda, Raimar da Silva Aguiar, Nayra Bastos Manatta e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/opr



Processo nº : 13889.000051/97-03

Recurso nº : 123.236

Acórdão nº : 202-14.988

Recorrente : COMPANHIA MÜLLER DE BEBIDAS (SUCESSORA DE CINQUENTA E UM ADMINISTRAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/C LTDA.)

RELATÓRIO

Apresentou o Recorrente, em 24/03/1997, pedido administrativo de compensação de valores recolhidos a título da Contribuição para o PIS, no período de 09/1989 a 05/1995, com base nos Decretos-Leis nºs 2.448/88 e 2.449/88, considerados inconstitucionais, com débitos relativos às demais contribuições administradas pela SRF.

Encaminhado seu pedido à Delegacia da Receita Federal em Limeira/SP, foi o mesmo indeferido, às fls. 75/127, sob a alegação de inexistência de pagamento a maior combinada com a impossibilidade de devolução de valores eventualmente pagos, pela ocorrência do instituto da decadência relativa ao direito de o Contribuinte repetir ou compensar seu suposto indébito, bem como por não haver comprovado o Contribuinte a não repercussão da exação a terceiros, ou seja, a inoccorrência da transferência do encargo ao consumidor.

O Contribuinte apresentou impugnação, às fls. 133/152, requerendo a reconsideração do indeferimento, alegando que o direito material não se extinguiu pelo tempo, que não é o caso de impostos indiretos como o ICMS e o IPI, onde o ônus jurídico é transferido a terceiros, e por fim, alegando que à luz da LC nº 07/70 possui direito à repetição daquilo que considera indébito.

Contudo, a decisão de fls. 252/260, proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, abaixo ementada, mantém a decisão impugnada, ensejando o Recurso Voluntário que neste momento se julga:

"Contribuição para o PIS/Pasep

Período de Apuração: 01/11/1989 a 14/06/1995

Ementa: RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO

A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de Apuração: 01/11/1989 a 24/03/1992

*Ementa: INDÉBITO FISCAL. ESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECA-
DÊNCIA.* , *M*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

A decadência do direito de pleitear restituição e/ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, inclusive, na hipótese de ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Solicitação indeferida”.

É o relatório. *h*



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Verifico, inicialmente, que o Recurso voluntário é tempestivo e trata de matéria de competência deste Egrégio Conselho. Logo, do mesmo conhecimento.

Cinge-se a questão aqui tratada a três pontos distintos, a saber, o prazo de prescrição/decadência de tributos pagos e posteriormente considerados inconstitucionais, a metodologia legal de apuração do PIS, à luz da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, e a questão relativa à repercussão da contribuição para terceiros, embutida no preço final.

DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO/DECADÊNCIA PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE

Por tratar-se de questão prejudicial às demais questões aqui em discussão, cumpre analisar a mesma em primeiro lugar.

O indébito aqui tratado decorre de declaração de inconstitucionalidade, ocorrida em caráter *erga omnes*, de dispositivos legais que modificaram significativamente a sistemática de apuração e recolhimento da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS.

Ao considerar prescritos todos os recolhimentos efetuados pelo Contribuinte anteriormente aos cinco anos anteriores à protocolização do pedido de restituição via compensação -, a decisão recorrida fundamentou-se principalmente no Ato Declaratório SRF nº 096/99, que considera como *dies a quo* do prazo prescricional relativo a pedidos de restituição de tributos pagos indevidamente com base em lei posteriormente declarada inconstitucional a data de extinção do crédito tributário, nos termos dos artigos 165, I e 168, I, do CTN.

Contudo, tal entendimento vai de encontro não só aos efeitos práticos da declaração de inconstitucionalidade das normas, mas também ao próprio conceito de “extinção do crédito tributário”. Vejamos:

Quando a Suprema Corte declara a inconstitucionalidade de determinada norma, está, por assim dizer, agindo como autêntico legislador negativo. Em sua obra *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*¹, assim assevera J.J. Gomes Canotilho:

“...no caso de sentenças judiciais de inconstitucionalidade estamos perante sentenças judiciais com força de lei (Richterrecht mit Gesetzeskraft).”

O Ilustre Jurista Marco Aurélio Greco, em novel obra recém publicada, assim dispõe sobre a declaração de inconstitucionalidade das normas pelo Supremo Tribunal Federal: 9

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 4ª Edição. Almedina : Coimbra 2000, p. 994



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

"(...) Isto pois a pronúncia de invalidade constitucional de uma norma tem, como regra geral, efeito constitutivo retroativo, vale dizer, é juízo que retira a presunção de validade da norma ou reconhece a sua invalidade de forma definitiva, fazendo retroagir os efeitos de tal decisão até o momento de edição da norma, no sentido de reparar todos os atos praticados sob a sua égide, desde que lesivos a direitos individuais, já que a inconstitucionalidade de uma norma não pode servir para beneficiar o próprio Estado que produziu tal norma. Esta, aliás, é a linha jurisprudencial adotada pelo Supremo Tribunal Federal para amainar o efeito retroativo das declarações de inconstitucionalidade.

O efeito retroativo não se dirige à existência da norma, mas à sua validade. Ou seja, a declaração de inconstitucionalidade não implica afirmar que a norma nunca existiu. Pelo contrário, esta decisão, em si, já é o expresse reconhecimento de que a norma existiu até o momento em que teve sua validade retirada pelo Supremo Tribunal Federal.

(...)"²

Isto posto, ainda que à primeira análise tenha-se a – válida, ressalte-se – idéia de se vincular a repetição do indébito tributário estritamente às normas do Código Tributário Nacional, como pretende a decisão recorrida, amparada pela orientação Fazendária, fazê-lo é um contra-senso à realidade prática, vez que as normas gerais de direito tributário previstas no referido dispositivo prevêm sua aplicação a normas acessórias válidas e plenamente eficazes, o que não ocorre no caso de dispositivos declaradamente inconstitucionais.

Desta forma, a aplicação hermética e singular do disposto nos artigos 165 e 168 do CTN à repetição do indébito tributário decorrente de declaração de inconstitucionalidade se mostra incabível na espécie. Deve-se, ao contrário, analisar-se a natureza jurídica do referido indébito, qual seja, a própria declaração de inconstitucionalidade, a fim de que se obtenha a correta aplicação da realidade jurídica à realidade fática.

Para tal, há que se verificar dois momentos, quais sejam, o pagamento em si, e o instante em que o mesmo se torna indevido, vez que, ao ser realizado em observância formal e material à legislação vigente à época, o mesmo era estritamente legal e produziu efeitos no mundo jurídico, vindo a perder este *status* somente após a decisão que retirou a validade da norma que o regia.

Os julgados abaixo esgotam o tema:

"Compensação – PIS – Decadência – prescrição

² GRECO, Marco Aurélio – Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição do indébito. São Paulo: Dialética, 2002. p. 33



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

O prazo decadencial começa a correr após decorridos 05 anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05.

O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame

REsp 116884/PR, Relator ministro Garcia Vieira, DJ de 09/03/1998"

"Tributário. Pis. Decretos-Leis Nº(s) 2.445 E 2.449 De 1988. Inconstitucionalidade. Procedimento De Compensação. Excedente Recolhido a Título de PIS Nos Termos Da Lei Complementar 7/70. Art. 66, Da Lei 8383/91. Instrução normativa Nº 67/92. Impossibilidade De instrução Normativa Regulamentar Lei.

- A extinção prevista no art. 168 do CTN é de eventual perda do direito de ação(direito formal) e não do direito material. Incorre, portanto, a decadência. Tendo em conta a data do recolhimento mais antigo do gravame – e a data do ajuizamento desta ação – há falar-se em prescrição quinquenal, transcorrido o lapso temporal para tanto.

(...)

No toar da questão jurídico-litigiosa de fundo, depara-se com questão conhecida – prazo prescricional -. A propósito, rememora-se que, inconstitucionalmente, no caso, não houve lançamento por homologação, iniciando-se o prazo decadencial após decorridos cinco anos do fato gerador, somados mais (5) anos. Agrega-se que o prazo prescricional iniciou-se a partir da data do julgamento do Excelso Supremo, quando foram declaradas inconstitucionais as leis em que se fundou o gravame." REsp 216.429/SP – Rel. Min. Milton Luiz Pereira – STJ 1ª Turma– julgado em 11.03.2002 (grifos do original)

E a jurisprudência administrativa não se posiciona de forma diversa:

"Em matéria de tributos declarados inconstitucionais, o termo inicial de contagem da decadência não coincide com o dos pagamentos, devendo tomá-lo, no caso concreto, a partir da Resolução nº 11, de 04 de abril de 1995, do Senado Federal, que deu efeitos – erga omnes – à declaração de inconstitucionalidade da pela Suprema Corte no controle difuso de constitucionalidade."

Primeiro Conselho de Contribuintes – Ac. Nº 107-05.962, Rel. Cons. Natanael Martins, DOU 23/10/2000, p. 9



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

E, por fim, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“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.”*

Ac. CSRF/01-03.239, sessão de 19 de março de 2001.

Tal posição inclusive é amparada pela própria Secretaria da Receita Federal, através do Parecer Cosit nº 58/98, o qual afirma:

“25. Para que se possa cogitar de decadência, é mister que o direito seja exercitável: que, no caso, o crédito (restituição) seja exigível. Assim, antes da lei ser declarada inconstitucional não há que se falar em pagamento indevido, pois, até então, por presunção, eram a lei constitucional e os pagamentos efetuados efetivamente devidos.”

Assim, nos parece confirmada nossa posição no sentido de que não se deve ater-se somente aos elementos contidos no CTN, devendo-se observar também os elementos acima elencados quando da verificação do termo inicial do prazo para pleitear-se a restituição de tributos pagos indevidamente.

Outrossim, ainda que se desconsiderasse o termo inicial da perda de eficácia da norma inconstitucional, analisando-se somente a questão pelo segundo prisma citado – o conceito de “extinção do crédito tributário”, verificar-se-ia que, no caso de tributos lançados por homologação, o pagamento por si só não extingue o crédito, pois o mesmo ainda depende de homologação, expressa ou tácita, por parte do ente arrecadador, para que produza efeitos no mundo jurídico.

Vê-se, então, que o próprio CTN não dá validade à alegação fazendária de que o prazo consiste em “cinco anos contados do pagamento indevido”, nos remetendo novamente à unicidade do entendimento jurisprudencial que dispõe sobre o prazo para se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente.

DA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO PIS

, M



Processo nº : 13889.000051/97-03

Recurso nº : 123.236

Acórdão nº : 202-14.988

A contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 07, de 1970, sob a égide da Constituição de 1967 com a Emenda Constitucional de 69. A referida Lei em seu artigo 6º prevê que:

"A efetivação dos depósitos no Fundo correspondente à contribuição referida na alínea "b" do artigo 3º será processada mensalmente a partir de 1º de julho de 1971.

Parágrafo único – A contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente."

Entretanto, com o surgimento dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.448, ambos de 1988, modificou-se sensivelmente a sistemática de apuração e recolhimento da referida contribuição para as empresas em geral, que passa a ter como base de cálculo o valor da receita bruta operacional no mês anterior, com alíquota inicial de 0,65%.

Posteriormente, com a declaração formal de inconstitucionalidade dos mesmos e a suspensão de sua execução determinada pelo Senado Federal, voltou a vigor a sistemática anterior, regulada pela citada Lei Complementar nº 07/70 – sobre isto não resta divergência.

Contudo, como o legislador ordinário por diversas vezes editou dispositivos que teriam, em tese, alterado os elementos do tributo individualizados pela Lei complementar 07/70, aqueceu-se a celeuma acerca da contribuição para o PIS, vindo a esfriar somente após a Edição, em 29 de novembro de 1995, da Medida Provisória nº 1.212/95, que assim dispõe em seu artigo 2º:

"A Contribuição para o PIS/Pasep será apurada mensalmente:

I – pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe 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 controvérsia então compreende o período de outubro de 1988 a novembro de 1995, período no qual incidem os valores recolhidos pelo Contribuinte, e que são objeto do pedido de restituição via compensação ora em exame. Vejamos:

De acordo com o entendimento fazendário, expressado precipuamente pelo Parecer PGFN/CAT nº 437/98, deve a matéria ser regulada da seguinte forma:

"(...)

10. A suspensão da execução dos Decretos-leis em pauta em nada afeta a permanência do vigor pleno da Lei Complementar nº 7/70.



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

(...)

7. É certo que o artigo 239 da Constituição de 1988 restaurou a vigência da Lei Complementar nº 07/70, mas, quando da elaboração do Parecer PGFV/Nº 1185/95 (novembro de 1995), o sistema de cálculo da contribuição para o PIS, disposto no parágrafo único do art. 6º da citada Lei Complementar, já fora alterado, primeiramente pela Lei nº 7.691, de 15/12/88, e depois, sucessivamente, pelas Leis nºs 7.799, de 10/07/89, 8.218, de 29/08/91, e 8.383, de 30/12/91. Portanto, a cobrança da contribuição deve obedecer à legislação vigente na época da ocorrência do respectivo fato gerador e não mais ao disposto na LC nº 7/70.

(...)

46. Por todo o exposto, podemos concluir que:

I – a Lei 7.691/88 revogou o parágrafo único do art. 6º da LC nº 07/70; não sobreviveu portanto, a partir daí, o prazo de seis meses, entre o fato gerador e o pagamento da contribuição, como originariamente determinara o referido dispositivo;

II – não havia, e não há, impedimento constitucional à alteração da matéria por lei ordinária, porque o PIS, contribuição para a seguridade social que é, prevista na própria Constituição, não se enquadra na exigência do § 4º do art. 195 da CF, e assim, dispensa lei complementar para a sua regulamentação;

(...)

VI – em decorrência de todo o exposto, impõe-se tornar sem efeito o Parecer PGFN/nº 1185/95.”

Em que pese o entendimento da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, discordo de seu teor quanto à alegada revogação do parágrafo único do artigo 6º da LC 07/70 trazida pela Lei nº 7.691/88, e para isto transcrevo trecho do voto vencedor emitido pela Ilma. Conselheira Maria Teresa Martínez López, Relatora do Recurso RD/201-0.337, da Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 05 de junho de 2000, ao qual fora dado provimento por unanimidade, entendimento este que ora adoto:

“(…) Em primeiro lugar, ao analisar a citada Lei nº 7.691/88, verifico a inexistência de qualquer preceito legal dispondo sobre a mencionada revogação. Em segundo lugar, a Lei nº 7.691/88 tratou de matéria referente à correção monetária, bem distinta da que supostamente teria revogado, ou seja, “base de cálculo” da contribuição. Além do que, em terceiro lugar, quando da publicação da Lei nº 7.691/88, de 15/12/88, estavam vigentes, sem nenhuma,



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

suspeita de ilegalidade, os Decretos-leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não havendo como se pretender que estaria sendo revogado o dispositivo da lei complementar que cuidava d base de cálculo da exação, até porque, à época, se tinha por inteiramente revogada a referida lei complementar, por força dos famigerados decretos-leis, somente posteriormente julgados inconstitucionais. O mesmo aconteceu com as leis que vieram após, citadas pela respeitável Procuradoria(nºs 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91), ao estabelecerem novos prazos de recolhimento, não guardando correspondência com os valores de suas bases de cálculo. A bem da única verdade, tenho comigo que a base de cálculo do PIS somente foi alterada, passando a ser o faturamento do mês anterior, quando da vigência da Medida Provisória nº 1.212/95, retromencionada.

Por outro lado, sustenta a Fazenda Nacional que o Legislador, através da Lei Complementar nº 07/70, não teria tratado da base de cálculo da exação, e sim, exclusivamente, do prazo para seu recolhimento. Com efeito, verifica-se, pela leitura do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, anteriormente reproduzido, que o mesmo não está cuidando do prazo de recolhimento e, sim, da base de cálculo. Aliás, tanto é verdade que o prazo de recolhimento da contribuição só veio a ser fixado com o advento da Norma de Serviço CEF-PIS nº 2, de 27 de maio de 1971, a qual, em seu artigo 3º, expressamente dispunha o seguinte:

“3 – Para fins da contribuição prevista na alínea “b”, do § 1º, do artigo 4º do Regulamento anexo à Resolução nº 174 do Banco Central do Brasil, entende-se por faturamento o valor definido na legislação do imposto de renda, como receita bruta operacional (artigo 157, do Regulamento do Imposto de Renda), sobre o qual incidam ou não impostos de qualquer natureza.

3.2 – As contribuições previstas neste item serão efetuadas de acordo com o §1º do artigo 7º, do Regulamento anexo à Resolução nº 174, do Banco Central do Brasil, isto é, a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro e assim sucessivamente.

3.3 - As contribuições de que trata este item deverão ser recolhidas à rede bancária autorizada até o dia 10(dez) de cada mês.”

Claro está, pelo acima exposto, que, enquanto o item 3.2 da Norma de Serviços cuidou da base de cálculo da exação, nos exatos termos do artigo 6º,



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

da Lei Complementar nº 07/70, o item 3.3 cuidou, ele sim, especificamente do prazo para seu recolhimento."

Não bastasse a exposição supratranscrita, que esgota por si só o tema, a jurisprudência da Suprema Corte também já se posicionou acerca da matéria inúmeras vezes, em decisões similares ao trecho de ementa abaixo transcrito:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. LC Nº 07/70. CORREÇÃO MONETÁRIA. LEI 7.691/88. ÔNUS SUCUMBENCIAIS. RECIPROCIDADE E PROPORCIONALIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 21, CAPUT, DO CPC.

1 - A 1ª Turma, desta Corte, por meio do Recurso Especial nº 240.938/RS, cujo acórdão foi publicado no DJU de 10/05/2000, reconheceu que, sob o regime da LC 07/70, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador do PIS constitui a base de cálculo da incidência.

2 - A base de cálculo do PIS não pode sofrer atualização monetária sem que haja previsão legal para tanto. A incidência de correção monetária da base de cálculo do PIS, no regime semestral, não tem amparo legal. A determinação de sua exigência é sempre dependente de lei expressa, de forma que não é dado ao Poder Judiciário aplicá-la, uma vez que não é legislador positivo, sob pena de determinar obrigação para o contribuinte ao arrepio do ordenamento jurídico-tributário. Ao apreciar o SS nº 1853/DF, o Exmo. Sr. Ministro Carlos Velloso, Presidente do STF, ressaltou que "A jurisprudência do STF tem-se posicionado no sentido de que a correção monetária, em matéria fiscal, é sempre dependente de lei que a preveja, não sendo facultado ao Poder Judiciário aplicá-la onde a lei não determina, sob pena de substituir-se ao legislador (V: RE nº 234003/RS, Rel. Min. Mauricio Corrêa; DJ 19.05.2000)".

3 - A opção do legislador de fixar a base de cálculo do PIS como sendo o valor do faturamento ocorrido no sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador é uma opção política que visa, com absoluta clareza, beneficiar o contribuinte, especialmente, em regime inflacionário.

4 - A 1ª Seção, deste Superior Tribunal de Justiça, em data de 29/05/01, concluiu o julgamento do REsp nº 144.708/RS, da relatoria da em. Ministra Eliana Calmon (seguido dos Resps nºs 248.893/SC e 258.651/SC), firmando posicionamento pelo reconhecimento da característica da semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS, sem a incidência de correção monetária. , //



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

5 – Tendo cada um dos litigantes sido em parte vencedor e vencido, devem ser recíproca e proporcionalmente distribuídos e compensados entre eles os honorários e despesas processuais, na medida da sucumbência experimentada. Inteligência do art. 21, caput, do CPC.

6 - Recurso especial parcialmente provido.”

Resp 336.162/SC – STJ 1ª Turma – Julgado em 25.02.2002.

Entendimento acompanhado pela própria jurisprudência deste Egrégio Conselho:

“PIS – SEMESTRALIDADE – A base de cálculo do PIS corresponde ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (precedentes do STJ – Recursos Especiais nºs 240.938/RS e 255.520/RS – e CSRF – Acórdãos CSRF/02-0.871, de 05/06/2000). Recurso voluntário a que se dá provimento.”

RECURSO 114.349, Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, julgado em 24.01.2001 – DPU.

DA REPERCUSSÃO DA CONTRIBUIÇÃO A TERCEIROS

Com fulcro no artigo 166 do Código Tributário Nacional, a DRJ houve por bem condicionar a repetição do indébito à comprovação, pelo Contribuinte, da inoccorrência de transferência do encargo tributário a terceiros. Assim prevê o dispositivo:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

Entretanto, há que se aferir quase os tributos que comportam tal transferência, e sobre isto, surge o conceito de tributos diretos e indiretos. Assim, vale o que nos diz a doutrina:

“Especificamente em termos de Direito Tributário, imposto indireto será aquele no qual a norma jurídica de tributação vincula ao Estado, como sujeito passivo da relação de imposto, não a pessoa de cuja renda a hipótese de incidência seja fato-signo presuntivo, mas aquela ou aquelas antepostas a ela dentro do relacionamento econômico objeto de imposição”³

³ MORSCHBACHER, JOSÉ, *Repetição de indébito Tributário Indireto*, 3ª edição, Ed. Dialética, 1998, p. 39



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

*"...o tributo é direto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Diz-se que é indireto quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros."*⁴

São tributos indiretos, para os quais aplica-se o dispositivo, o IPI, o ICMS e o ISSQN; para estes, em que a carga tributária é destacada na nota fiscal. Para os demais, notadamente as contribuições, posiciona-se o STJ:

"A sentença julgou procedente a ação, permitindo que a empresa revendedora de combustível, como substituída na relação tributária com as companhias distribuidoras, nos termos nos do art. 170 CTN e da Lei 8383/91, realize a compensação do que pagou como contribuinte de fato.

Houve apelação e no Tribunal Regional Federal 1ª Região entendeu a Turma julgadora:

- a) ter legitimidade o substituído, como contribuinte de fato, à compensação;*
- b) ter ocorrido pagamento "a maior" do **FINSOCIAL**, diante do que decidiu o STF no RE 150.764-PE; e*
- c) não ser possível a compensação, porque não está a mesma baseada em relevante fundamentação jurídica.*

O acórdão paradigma vem do TRF 5ª Região, no qual foi reconhecido:

- a) pagamento "a maior" do **FINSOCIAL**, conforme decisão do STF;*
- b) direito de compensação do que foi pago indevidamente; e*
- c) embora seja a empresa distribuidora a responsável tributária, está legitimada para reaver o que foi pago "a maior", como contribuinte de fato, mediante compensação com a **COFINS**.*

*Entendo que inexistente, na espécie, a figura da substituição tributária, porquanto incide o **FINSOCIAL** sobre o **FATURAMENTO** da empresa que figura como contribuinte, de tal forma que não há repasse algum ao contribuinte de fato. Não se pode ignorar que, em uma sociedade capitalista, todos os gastos debitados à comercialização de um produto ou mercadoria, passam a integrar o preço do mesmo, de sorte que, ao ser adquirido, paga o segundo na cadeia comercial o plus integrante do preço.* } *MF*

⁴ MACHADO, HUGO DE BRITO, *Curso de Direito Tributário*, 12ª edição, Malheiros, 1997, p. 137



Processo nº : 13889.000051/97-03
Recurso nº : 123.236
Acórdão nº : 202-14.988

Há incidências em que a lei expressamente prevê a não-inclusão, a fim de evitar o efeito cascata, como ocorre, por exemplo com o ICMS. Porém, esta sistemática só é aplicável se prevista em lei, onde há as figuras do contribuinte de fato e de direito. Isto não ocorre com as contribuições, como o FINSOCIAL e a COFINS, onde se reúnem na mesma pessoa o contribuinte de fato e de direito.

Com estas considerações, nego provimento ao recurso especial.

É o voto."⁵

DA CORREÇÃO MONETÁRIA

Por expressar perfeitamente o entendimento pacífico sobre o tema, adotarei a posição explicitada pelo Ilmo. Conselheiro Antônio Carlos Bueno Ribeiro, que ora transcrevo:

"(...)

Ao apreciar a SS nº 1853/DF, o Exmo. Ministro Carlos Velloso, ressaltou que "A jurisprudência do STF tem-se posicionado no sentido de que a correção monetária, em matéria fiscal, é sempre dependente de lei que a preveja, não sendo facultado ao Poder Judiciário aplicá-la onde a lei não determina, sob pena de substituir-se o legislador (V:RE nº 234.003/RS, Rel. Ministro Maurício Correa, DJ 19.05.2000)".

Desse modo, a correção monetária dos indébitos, até 31.12.1995, deverá se ater aos índices formadores dos coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR Nº 08, de 27.06.97, que correspondem àqueles previstos nas normas legais da espécie, bem como aos admitidos pela Administração, com base nos pressupostos do Parecer AGU nº 01/96, para os períodos anteriores à vigência da Lei nº 8.383/91, quando não havia previsão legal expressa para a correção monetária de indébitos.

A partir de 01.01.96, sobre os indébitos passa a incidir exclusivamente juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada, por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95."

Em resumo, é de se admitir o direito do Recorrente aos indébitos do PIS, recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, considerando como base de cálculo, até o mês de fevereiro de 1996, o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, indébitos estes corrigidos segundo os índices formadores dos

⁵ REsp 387.788-BA, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 11/06/2002



Processo nº : 13889.000051/97-03

Recurso nº : 123.236

Acórdão nº : 202-14.988

coeficientes da tabela anexa à Norma de Execução Conjunta SRF/COSIT/COSAR Nº 08, de 27.06.97 até 31.12.1995, sendo que a partir dessa data passam a incidir exclusivamente juros equivalentes à Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

Os indébitos assim calculados, depois de aferida a certeza e liquidez dos mesmos pela administração tributária, poderão ser compensados com parcelas de outros tributos e contribuições administrados pela SRF, como pleiteia o Contribuinte em sua exordial, observados os critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10.03.97, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 072, de 15.09.97.

Neste sentido, dou parcial provimento ao Recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003

GUSTAVO KELLY ALENCAR