



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 03 / 03 / 2004
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

Recorrente : S/A FÓSFOROS GABOARDI
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – REPETIÇÃO DE INDÉBITO - PRAZO DECADENCIAL – O termo inicial de contagem da decadência/prescrição para solicitação de restituição/compensação de valores pagos a maior não coincide com o dos pagamentos realizados, mas com o da resolução do Senado da República que suspendeu do ordenamento jurídico a lei declarada inconstitucional.

PIS – COMPENSAÇÃO - Os indêbitos oriundos de recolhimentos efetuados nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF, deverão ser calculados considerando-se que a base de cálculo do PIS, até a data em que passaram a vigor as modificações introduzidas pela Medida Provisória nº 1.212/95 (29/02/1996), é o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

ATUALIZAÇÃO 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 08, 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: S/A FÓSFOROS GABOARDI.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I) em acolher a preliminar para afastar a decadência; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


Henrique Pinheiro Torres
Presidente e Relator

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

cl/opr



Processo nº : 13984.000168/98-72

Recurso nº : 122.848

Acórdão nº : 202-14.978

Recorrente : S/A FÓSFOROS GABOARDI

RELATÓRIO

Por medida de economia processual, adoto e transcrevo o relatório do Acórdão DRJ/FNS nº 1.180, de 24 de julho de 2002, fls. 149/159:

"Por meio dos documentos às folhas 01 e 12 a 112, formulou a contribuinte acima qualificada pedido de restituição/compensação de créditos contra a Fazenda Nacional, referentes ao PIS indevidamente recolhido com base nos Decretos-leis n.os 2.445/88 e 2.449/88 nos meses-calendário de julho de 1988 a outubro de 1995.

Na apreciação do pleito, manifestou-se a Delegacia da Receita Federal em Lages/SC pelo seu indeferimento (decisão às folhas 136 a 138), fazendo-o com base em dois fundamentos.

Inicialmente, o de que o pedido de restituição/compensação seria intempestivo em relação a alguns períodos, posto que a contribuinte "não tem mais o direito de pleitear a restituição dos pagamentos efetuados até 15 de junho de 1993, ou seja, cinco anos antes da data do pedido de restituição (15-06-98)" (folha 136). O fundamento legal da afirmação é o Ato Declaratório SRF n.º 96, de 26/11/1999.

Outra razão para o indeferimento foi a discordância quanto à afirmação da contribuinte de que teria esta créditos contra a Fazenda Nacional. É que a contribuinte, ao calcular estes seus tais créditos, o teria feito por meio de uma errônea interpretação do parágrafo único do artigo 6.º da Lei Complementar n.º 07/1970 (ato este revigorado depois da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis n.os 2.445/88 e 2.449/88), adotando como base de cálculo do PIS o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador.

Irresignada com tal indeferimento, encaminhou a contribuinte, por meio de seu procurador – mandato à folha 146 – a manifestação de inconformidade às folhas 142 a 145, na qual expõe suas razões.

Insurge-se, inicialmente, contra a tese da autoridade fiscal de que o lapso temporal previsto no parágrafo único do artigo 6.º da Lei Complementar n.º 07/1970 seria tão-somente prazo de recolhimento do PIS. Entende que o entendimento de que tal dispositivo estaria a dispor que a base de cálculo do PIS seria o faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador, "está sufragado pela jurisprudência do 1.º e 2.º Conselhos de



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

Contribuintes em reiteradas decisões e também no Judiciário" (folha 144). Afirma, ainda, que as leis citadas pela autoridade fiscal em sua decisão, não teriam revogado a disposição legal da LC n.º 07/1970, mas somente os critérios de "indexação de tributos, aí incluída a contribuição para o PIS, a partir da ocorrência do fato gerador" (folha 143).

Contesta a contribuinte, também, a assertiva fiscal de que parte do crédito já não poderia mais ser pleiteado, em face do decurso do prazo de cinco anos para o pedido de repetição. Entende que "enquanto não declarada inconstitucional (para aqueles que não postularam essa declaração em Juízo) ou não suspensa sua aplicação pelo senado com eficácia 'erga omnes', a lei goza de presunção de constitucionalidade, e obriga os contribuintes a observá-la. Até a ocorrência de uma das referidas datas o pagamento é considerado devido, não podendo os contribuintes deixarem de fazê-lo a não ser em virtude de liminar em ação judicial" (folha 144). Alega que a tendência da jurisprudência é considerar "como marco inicial da contagem do prazo decadencial a resolução do senado Federal que retirou a lei do mundo jurídico" (folha 145)."

O julgamento da impugnação - nos termos em que foi apreciada pelos membros da Quarta Turma de Julgamento da DRJ em Florianópolis/SC - pode ser sintetizado em 2 (duas) questões fundamentais:

- a) o termo inicial do prazo decadencial para repetição dos indébitos relativos a tributos ou contribuições pagos com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no exercício dos controles difuso e concentrado da constitucionalidade das leis;
- b) a discordância quanto à posição da autoridade fiscal de, na apuração das bases de cálculo segundo a Lei Complementar n.º 07/1970, não tomar o faturamento do sexto mês anterior, mas o do próprio mês de ocorrência do fato gerador.

Os membros da Quarta Turma de Julgamento acordaram, por unanimidade de votos, em indeferir a solicitação do contribuinte. A decisão do Acórdão DRJ/FNS nº 1.180, de 24 de julho de 2002, encontra-se resumida nos termos da ementa fl. 149:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

Ementa: PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL - O direito de pleitear a restituição ou compensação extingue-se com o decurso do prazo decadencial de cinco anos, contado da data do pagamento indevido.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

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

Ementa: PIS. PRAZO DE RECOLHIMENTO SOB A ÉGIDE DA LC N.º 07/70 - O lapso temporal de seis meses, previsto no artigo 6.º da Lei Complementar n.º 07/70, representa prazo de recolhimento da exação; prazo este que foi regularmente alterado pela legislação superveniente - Lei n.º 7.691/88 e posteriores.

Solicitação Indeferida”.

Insurgindo-se contra o julgado em epígrafe, a interessada interpôs Recurso Voluntário, fls. 168/191, solicitando que seja:

1. reconhecida a data de Resolução nº 49, de 09/10/95, do Senado Federal, como termo inicial do prazo decadencial para restituição de tributo cobrado com base em lei inconstitucional (Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88);
2. acatado o direito ao crédito do PIS no valor apurado pelo impugnante; e
3. considerado legítimo o conjunto de compensações efetuado após o ingresso do pedido de restituição.

É o relatório.



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HENRIQUE PINHEIRO TORRES

O recurso preenche os requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Como relatado, trata-se de pedido de restituição e compensação dos valores recolhidos a título de PIS que a reclamante entende haver pago a maior, com base nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. Por meio da Decisão de fls. 136/138, a Delegacia da Receita Federal em Lages – SC indeferiu o pleito da interessada, sob alegação de que parte dos créditos requeridos havia sido alcançada pela decadência e, em relação aos remanescentes, a repartição fiscal entendeu incorreto o cálculo da interessada formulado com base na indexação do 6º mês subsequente ao fato gerador (semestralidade), o que redundaria na não existência de valor a restituir.

Por seu turno, a contribuinte alega em seu apelo voluntário que o direito de repetir, no caso de autolancamento, ocorre após o decurso de 05 anos contados da data da homologação do pagamento, conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Havendo questionamento sobre decadência, o que, em se confirmando, tem-se por prejudicada a análise do direito à restituição pleiteada, faz-se então necessário examinar, preliminarmente, dita questão.

O direito à repetição de indébito é assegurado aos contribuintes no artigo 165 do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, como todo e qualquer direito esse também tem prazo para ser exercido, *in casu*, 05 anos contados nos termos do artigo 168 do CTN, da seguinte forma:

I. da data de extinção do crédito tributário nas hipóteses:

- a) de 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;
- b) de 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;

II. 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 nas hipóteses:

- a) de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Como visto, duas são as datas que servem de marco inicial para contagem do prazo extintivo do direito de repetir o indébito, a de extinção do crédito tributário e a do trânsito



Processo nº : 13984.000168/98-72

Recurso nº : 122.848

Acórdão nº : 202-14.978

em julgado de decisão administrativa ou judicial. Acontece, porém, que o caso ora em discussão não se enquadra perfeitamente em nenhuma das hipóteses acima aludida, fazendo-se necessário ajustar o termo *a quo* da contagem do prazo extintivo do direito a repetir o indébito de tal sorte que o marco inicial venha a coincidir com o momento em que se exteriorizou para o sujeito passivo esse direito, *in casu*, a data de publicação da Resolução nº 49, do Senado da República, 10 de outubro de 1995. Esse entendimento, encontra-se apascentado tanto no Segundo Conselho de Contribuintes quanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais, como exemplo, transcreve-se excerto do voto proferido pelo Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.520, consubstanciado no Acórdão nº 203-07.487:

"(...) o ¹prazo contido no citado dispositivo do CTN não se aplica ao presente caso, primeiro porque, no momento do recolhimento, a legislação então vigente e a própria Administração Tributária que, de forma correta, diga-se de passagem, porquanto em obediência a determinação legal em pleno vigor, não permitia outra alternativa para que a recorrente visse cumprida sua obrigação de pagar e, segundo, porque, em nome da segurança jurídica, não se pode admitir a hipótese de que a contagem de prazo prescricional, para o exercício de um direito, tenha início antes da data de sua aquisição, o qual somente foi personificado, de forma efetiva, mediante a edição da Resolução do Senado Federal nº 49/95.

Somente a partir da edição da referida Resolução do Senado é que restou pacificado o entendimento de que a cobrança da Contribuição para o PIS deveria limitar-se aos parâmetros da Lei Complementar nº 07/70, sem os efeitos dos decretos-leis declarados inconstitucionais.

A jurisprudência emanada dos Conselhos de Contribuintes caminha nessa direção, conforme se pode verificar, por exemplo, do julgado cujos excertos, com a devida vênia, passo a transcrever, constantes do Acórdão n.º 108-05.791, Sessão de 13/07/99, da lavra do i. Conselheiro Dr. José Antonio Minatel, que adoto como razões de decidir:

EMENTA

"RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO – CONTAGEM DO PRAZO DE DECADÊNCIA – INTELIGÊNCIA DO ART. 168 DO CTN – O prazo para pleitear a restituição ou compensação de tributos pagos indevidamente é sempre de 05 (cinco) anos, distinguindo-se o início de sua contagem, em razão da forma em que se exterioriza o indébito. Se o indébito exsurge da iniciativa unilateral do sujeito passivo, calcado em situação fática não litigiosa, o prazo para pleitear a restituição ou a compensação tem início a partir da data do pagamento que se considera indevido (extinção do crédito tributário). Todavia, se o indébito se exterioriza no contexto de solução

¹ Esse prazo, a que alude o Conselheiro, deve ser entendido como o termo inicial da contagem dos cinco anos extintivo do direito de repetir o indébito.



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

jurídica conflituosa, o prazo para desconstituir a indevida incidência só pode ter início com a decisão definitiva da controvérsia, como acontece nas soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, pela edição de Resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência de exação tributária anteriormente exigida.”.

VOTO

“[...]”.

Voltando, agora, para o tema acerca do prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação de valores indevidamente pagos, à falta de disciplina em normas tributárias federais de escalão inferior, tenho como norte o comando inserto no art. 168 do Código Tributário Nacional, que prevê expressamente:

‘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 – na hipótese 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.’

Veja-se que o prazo é sempre de 5 (cinco) anos, sendo certo que a distinção sobre o início da sua contagem está assentada nas diferentes situações que possam exteriorizar o indébito tributário, situações estas elencadas, com caráter exemplificativo e didático, pelos incisos do referido art. 165 do CTN, nos seguintes termos:

‘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 parágrafo 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.’



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

O direito de repetir independe dessa enumeração das diferentes situações que exteriorizam o indébito tributário, uma vez que é irrelevante que o pagamento a maior tenha ocorrido por erro de interpretação da legislação ou por erro na elaboração do documento, posto que **qualquer valor pago além do efetivamente devido será sempre indevido**, na linha do princípio consagrado em direito que determina que 'todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir', conforme previsão expressa contida no art. 964 do Código Civil.

Longe de tipificar *numerus clausus*, resta a função meramente didática para as hipóteses ali enumeradas, sendo certo que os incisos I e II do mencionado artigo 165 do CTN voltam-se mais para as constatações de erros consumados em **situação fática não litigiosa**, tanto que aferidos unilateralmente pela iniciativa do sujeito passivo, enquanto que o inciso III trata de indébito que vem à tona por deliberação de autoridade incumbida de dirimir **situação jurídica conflituosa**, daí referir-se a 'reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória'.

Na primeira hipótese (incisos I e II) estão contemplados os pagamentos havidos por erro, quer seja ele de fato ou de direito, em que o juízo do indébito opera-se unilateralmente no estreito círculo do próprio sujeito passivo, sem a participação de qualquer terceiro, seja a administração tributária ou o Poder Judiciário, daí a pertinência da regra que fixa o prazo para desconstituir a indevida incidência já a partir da data do efetivo pagamento, ou da 'data da extinção do crédito tributário', para usar a linguagem do art. 168, I, do próprio CTN. Assim, quando o indébito é exteriorizado em **situação fática não litigiosa**, parece adequado que o prazo para exercício do direito à restituição ou compensação possa fluir imediatamente, pela inexistência de qualquer óbice ou condição obstativa da postulação pelo sujeito passivo.

O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto da **solução jurídica conflituosa**, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só nasce para o sujeito passivo com a decisão definitiva daquele conflito, sendo certo que ninguém poderá estar perdendo direito que não possa exercitá-lo. Aqui, está coerente a regra que fixa o prazo de decadência para pleitear a restituição ou compensação só a partir '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' (art. 168, II, do CTN). Pela estreita similitude, o mesmo tratamento deve ser dispensado aos casos de soluções jurídicas ordenadas com eficácia erga omnes, como acontece na hipótese de edição de Resolução do Senado Federal para expurgar do sistema norma declarada inconstitucional, ou na situação em que é editada Medida Provisória ou mesmo ato administrativo para reconhecer a impertinência da exação tributária anteriormente exigida.



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

Esse parece ser, a meu juízo, o único critério lógico que permite harmonizar as diferentes regras de contagem de prazo previstas no Estatuto Complementar (CTN). Nessa mesma linha também já se pronunciou a Suprema Corte, no julgamento do RE nº 141.331-0 em que foi relator o Ministro Francisco Resek, em julgado assim ementado:

'Declarada a inconstitucionalidade das normas instituidoras do depósito compulsório incidente na aquisição de automóveis (RE 121.136), surge para o contribuinte o direito à repetição do indébito, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido' (Apud OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO – In 'Repetição do Indébito e Compensação no Direito Tributário' – pág. 290 – Editora Dialética – 1.999).'

Nessa linha de raciocínio, pode-se dizer que, no presente caso, o indébito restou exteriorizado por situação jurídica conflituosa, hipótese em que o pedido de restituição tem assento no inciso III do art. 165 do CTN, contando-se o prazo de prescrição a partir da data de publicação da Resolução do Senado Federal nº 49/95, que reconheceu a impertinência da exação tributária anteriormente exigida."

Assim, em razão do acima exposto, é de concluir-se não haver ocorrido a perda do direito de a recorrente pleitear a repetição dos indébitos referentes a períodos anteriores a 15 de junho de 1993, pois o pedido de restituição/compensação em questão foi protocolado em 15 de junho de 1998, ou seja, ainda dentro do período quinquenal para formular tal pretensão, cujo termo inicial é a data da publicação da Resolução nº 49, do Senado da República, 10/10/1995.

Ultrapassada a questão da decadência, resta analisar se, de fato, o sujeito passivo é credor da Fazenda Nacional no tocante a valores da contribuição que teria pago a maior em virtude da interpretação equivocada da norma inserta no parágrafo único do artigo 6º da Lei complementar nº 07/70, denominada pela doutrina como semestralidade do PIS.

Essa questão foi magistralmente enfrentada pelo Conselheiro Natanael Martins, no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 11.004, originário da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Rendendo homenagem ao brilhante pronunciamento do insigne relator, transcrevo excerto desse voto para fundamentar minha decisão:

"As autoridades administrativas, como visto no presente caso, promoveram o lançamento com base na Lei Complementar nº 07/70, justamente a que a reclamante traz à baila para demonstrar a impropriedade do ato administrativo levado a efeito.

É que, na sistemática da Lei Complementar nº 07/70, a contribuição devida em cada mês, a teor do disposto no parágrafo único do artigo 6º da Lei Complementar nº 07/70, a seguir transcrito, deve ser calculada com base no faturamento verificado no sexto mês anterior:

11



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

'Art. 6º - 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'. (grifou-se).

Não se trata, à evidência, como crê o Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC nº 56/95, bem como a r. Decisão de fls. 110/113, de mera regra de prazo, mas, sim, de regra insita na própria materialidade da hipótese da incidência, na medida em que estipula a própria base impositiva da contribuição.

Neste sentido é o pensamento de Mitsuo Narahashi, externado em estudo inédito que realizou pouco após a edição da Lei Complementar nº 07/70:

'Decorre, no texto acima transcrito, que a empresa não está recolhendo a contribuição de seis meses atrás. Recolhe a contribuição do próprio mês. A base de cálculo é que se reporta ao faturamento de seis meses atrás. O fato gerador (elemento temporal) ocorre no próprio mês em que se vence o prazo de recolhimento. Uma empresa que inicia suas atividades não tem débitos para com o PIS, com base no faturamento, durante os seis primeiros meses de atividade, ainda que já se tenha formado a base de cálculo dessa obrigação. Da mesma forma, uma empresa que encerra suas atividades agora, não recolherá a contribuição calculada sobre o faturamento dos últimos seis meses, pois, quando se completar o fato gerador, terá deixado de existir'.

Outro não é o entendimento de Carlos Mário Velloso, Ministro do Supremo Tribunal Federal:

'... com a declaração de inconstitucionalidade desses dois decretos-leis, parece-me que o correto é considerar o faturamento ocorrido seis meses anteriores ao cálculo que vai ser pago. Exemplo, calcula-se hoje o que se vai pagar em outubro. Então, vamos apanhar o faturamento ocorrido seis meses anteriores a esta data' (Mesa de Debates do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 'in' Revista de Direito Tributário nº 64, pg.149, Malheiros Editores).

Geraldo Ataliba, de inesquecível memória, e J. A. Lima Gonçalves, em parecer inédito sobre a matéria, espancando qualquer dúvida ainda existente, asseveraram:

'O PIS é obrigação tributária cujo nascimento ocorre mensalmente. O fato 'faturar' é instantâneo e renova-se a cada mês, enquanto operante a empresa.



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

A materialidade de sua hipótese de incidência é o ato de 'faturar', e a perspectiva dimensível desta materialidade – vale dizer, a base de cálculo do tributo – é o volume do faturamento.

O período a ser considerado – por expressa disposição legal - para 'medir' o referido faturamento, conforme já assinalado, é mensal. Mas não é – e nem poderia ser – aleatoriamente escolhido pelo intérprete ou aplicador da lei.

A própria Lei Complementar nº 7/70 determina que o faturamento a ser considerado, para a quantificação da obrigação tributária em questão, é o do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible.

Dispõe o transcrito parágrafo único do artigo 6º:

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

Não há como tergiversar diante da clareza da previsão.

Este é um caso em que – ex vi de explícita disposição legal – o autolancamento deve tomar em consideração não a base do próprio momento do nascimento da obrigação, mas, sim, a base de um momento diverso (e anterior).

Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior, isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.

A análise da sequência de atos normativos editados a partir da Lei Complementar nº 7/70 evidencia que nenhum deles... com exceção dos já declarados inconstitucionais Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 – trata da definição da base de cálculo do PIS e respectivo lançamento (no caso, autolancamento).

Deveras, há disposição acerca (I) do prazo de recolhimento do tributo e (II) da correção monetária do débito tributário. Nada foi disposto, todavia, sobre a correção monetária da base de cálculo do tributo (faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do respectivo fato imponible).

Conseqüentemente, esse é o único critério juridicamente aplicável.

Se se tratasse de mera regra de prazo, a Lei Complementar, à evidência, não usaria a expressão 'a contribuição de julho será calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto com base no faturamento de fevereiro, e



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

assim sucessivamente', mas simplesmente diria: 'o prazo de recolhimento da contribuição sobre o faturamento, devido mensalmente, será o último dia do sexto mês posterior'.

Com razão, pois, a jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, vem assim se expressando:

Acórdão nº 101-87.950:

'PIS/FATURAMENTO – CONTRIBUIÇÕES NÃO RECOLHIDAS - Procede o lançamento ex-officio das contribuições não recolhidas, considerando-se na base de cálculo, todavia, o faturamento da empresa de seis meses atrás, vez que as alterações introduzidas na Lei Complementar nº 07/70 pelos Dec.-leis nºs 2.245/88 e 2.449/88 foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Excelso (RE- 148754-2).'

Acórdão nº 101-88.969:

'PIS/ FATURAMENTO – Na forma do disposto na Lei Complementar nº 07, de 07/09/70, e Lei Complementar nº 17, de 12/12/73, a contribuição para o PIS/Faturamento tem como fato gerador o faturamento e como base de cálculo o faturamento de seis meses atrás, sendo apurado mediante a aplicação da alíquota de 0,75%. Alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, não acolhidas pelas Suprema Corte'.

Resta registrar que o STJ, através das 1ª e 2ª Turmas da 1ª Seção de Direito Público, já pacificou este entendimento.

Merece ainda ser aqui citado o entendimento do Conselheiro Jorge Olmiro Freire sobre matéria idêntica a aqui em análise, externado no voto proferido quando do julgamento do Recurso Voluntário nº 116.000, consubstanciado no Acórdão nº 201-75.390:

'E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF² e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, dobrei-me à argumentação de que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso 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

² O Acórdão CSRF/02-0.871² 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 (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em Sessões de junho do corrente ano, teve votação unânime nesse sentido.



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.

E agora o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,³ veio tornar pacífico o entendimento postulado pela recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

'TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.

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.

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.

A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.

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.'

Portanto, até a edição da MP nº 1.212/95, convertida na Lei nº 9.715/98, é de ser dado provimento ao recurso para que os cálculos sejam feitos considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, tendo como prazos de recolhimento aquele da lei (Leis nºs 7.691/88; 8.019/90; 8.218/91; 8.383/91; 8.850/94; e 9.069/95 e MP nº 812/94) do momento da ocorrência do fato gerador."

Desta forma, não há como negar que, até fevereiro de 1996, a base de cálculo do PIS era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador dessa contribuição, a partir de março de 1996, quando passaram a vigor as alterações introduzidas pela MP nº 1.212/95, suas reedições, e, posteriormente, a Lei nº 9.715/1998, o PIS deve ser exigido nos exatos termos dessa nova legislação. Como o pedido de restituição, postulado pela reclamante, abrange os períodos de apuração compreendidos entre maio de 1988 a outubro de 1995, deve ser observada a sistemática da semestralidade no cálculo da contribuição devida nesses períodos, sendo direito da contribuinte repetir o tributo efetivamente pago a maior.

No tocante à atualização dos valores do indébito, deve-se observar os índices estabelecidos nas normas legais da espécie, porquanto a correção monetária, em matéria fiscal, depende sempre de lei que a preveja.

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



Processo nº : 13984.000168/98-72
Recurso nº : 122.848
Acórdão nº : 202-14.978

Em assim sendo, a correção monetária dos indébitos, até 31.12.1995, deverá ater-se 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 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 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 da recorrente aos indébitos do PIS, recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, considerando como base de cálculo o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, indébitos esses corrigidos segundo os índices formadores dos 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 de 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 a Administração Tributária aferir a certeza e liquidez destes, isto é, depois de aferido o efetivo pagamento da contribuição em valores maiores do que o devido, poderão ser compensados com parcelas de outros tributos e contribuições administrados pela SRF, observados os critérios estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 21, de 10.03.97, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa SRF nº 73, de 15.09.97.

Nestes termos, dou provimento parcial ao recurso.

Sala das Sessões, em 12 de agosto de 2003


HENRIQUE PINHEIRO TORRES