



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 27 / 07 / 06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : COMPANHIA AGRÍCOLA SONORA ESTÂNCIA
Recorrida : DRJ em Campo Grande - MS

PIS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECRETOS-LEIS NºS 2.445/88 E 2.449/88. PAGAMENTOS A MAIOR. DIREITO DE PLEITEAR A REPETIÇÃO DO INDÉBITO. O direito de pleitear a repetição do indébito tributário oriundo de pagamentos a maior realizados com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 extingue-se em cinco anos, a contar da Resolução do Senado nº 49, publicada em 10/10/1995.
Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA AGRÍCOLA SONORA ESTÂNCIA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. O Conselheiro Antonio Bezerra Neto votou pelas conclusões.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

Antonio Bezerra Neto
Presidente

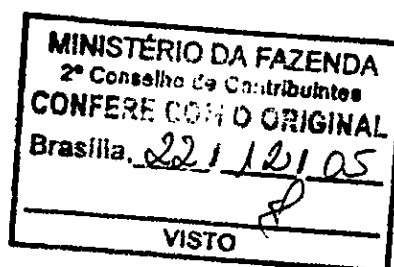
Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM ORIGINAL
Brasília, 22 / 12 / 05
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Sílvia de Brito Oliveira.
Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

Recorrente : COMPANHIA AGRÍCOLA SONORA ESTÂNCIA

RELATÓRIO

Trata-se do Pedido de Restituição de fl. 01, protocolizado em 23/04/2002, relativo a créditos por pagamentos a maior do PIS efetuados com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que somam R\$ 2.099.552,59 conforme o demonstrativo de fl. 18. Os valores foram recolhidos entre 06/12/91 e 08/06/94, por meio dos DARF com cópias às 03/17. Logo em seguida foi protocolizado o Pedido de Compensação de fl. 32.

Nos termos do Parecer de fls. 66/68 e do Despacho Decisório de fl. 69, os Pedidos foram indeferidos em virtude da decadência. Conforme o referido Parecer, se não estivesse decaído o direito à repetição do indébito os cálculos da requerente não podiam ser acatados, por terem sido realizados com aplicação da semestralidade.

Inconformada com a decisão a requerente ingressou com a manifestação de inconformidade de fls. 72/88, onde argüi basicamente o seguinte, conforme o relatório da primeira instância que reproduzo por bem resumir as alegações (fl.115):

4.1 *Os argumentos apresentados no decisório ora atacado, não obstante a forma judiciosa em que foram apresentados, não podem ser acatados, posto que, em desacordo com a realidade fática dos autos, pois quis fazer crer, de forma equivocada, que estaria prescrito o direito da requerente de pleitear a restituição do PIS. Ledo engano;*

4.2 *No tocante ao prazo, nada há que se falar, uma vez estar ele totalmente em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 31, de 07/04/1997;*

4.3 *Apesar do regulamento interno da Receita Federal, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na Apelação Cível nº 2000.33.00.001784-4BA, esclareceu por definitivo a matéria, transcrevendo ementa do julgado e voto do relator, bem como jurisprudência administrativa e doutrina além de artigo de Hugo de Brito Machado.*

4.4 *O artigo transcrito, quer nos parecer, data máxima vênia, a pá de cal necessária que determina o final de qualquer discussão a respeito da matéria em discussão, destacando-se os números 2, 3 e 8 que parecem ser encomendados a título de parecer para o presente recurso, dada a extrema similitude do que lá se expõe e do que aqui se pretende.*

5. *Ao final, aguarda a recorrente, pacífica e serenamente, a reconsideração do decisório, não só pelas razões articuladas, mas também diante da IN SR nº 31/1997, por tratar-se de medida da mais estrita justiça.*

A DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 114/118, indeferiu a manifestação de inconformidade mantendo o Despacho Decisório de fl. 69. Referindo-se ao Ato Declaratório SRF nº 96/1999, emanado com fulcro no Parecer PGFN/CAT nº 1.538, de 18/10/1999, e considerando o art. 168, I, do CTN, entendeu que o prazo decadencial em questão é de cinco anos, contado da data de extinção do crédito tributário.

O Recurso Voluntário de fls. 123/143, tempestivo (fls. 122/123), refuta a decisão recorrida e insiste na restituição/compensação, repisando os argumentos expendidos na impugnação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl. _____

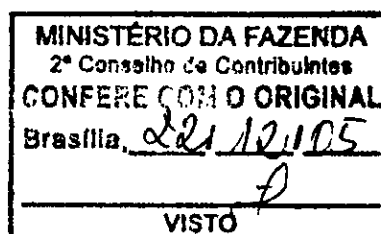
Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

Após transcrever novamente as ementas dos Acórdãos nºs 202-13.668 e 203-07.929, que tratam da semestralidade e da repetição do indébito em questão, afirma que a instância recorrida não deu qualquer atenção aos julgados trazidos à colação, tampouco ao artigo de Hugo de Brito Machado, em que este defende a imprescritibilidade da ação declaratória do direito de compensar tributo indevido.

Aduz que a compensação se operou em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 31/97, e em seguida menciona jurisprudência do TRF da 1ª Região, segundo a qual o prazo para repetição do indébito em tela é de dez anos a contar do fato gerador (tese dos cinco mais cinco).

Em seguida reporta-se à doutrina acerca da necessidade de motivação das sentenças, requerendo ao final a reforma da decisão recorrida.

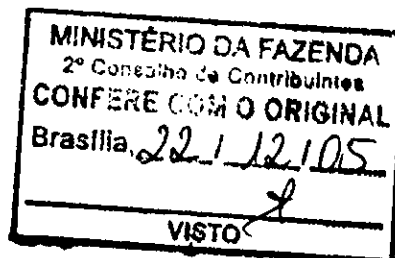
É o relatório.





Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

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

Faz-se necessário analisar a questão relativa ao prazo para solicitação da repetição do indébito em tela, para decidir se o Pedido está ou não atingido pela decadência; o período que pode (ou poderia) ser restituído – se todos os recolhimentos, independentemente das datas em que efetuados, ou se apenas parte deles; e por fim a semestralidade do PIS.

Reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, inclusive nesta Terceira Câmara, entendo que o prazo para requerer a repetição do indébito oriundo dos pagamentos indevidos ou a maior com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 é de cinco anos, contados a partir da publicação da Resolução do Senado nº 49, publicada em 10/10/1995. A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes possui inúmeros acórdãos neste sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que acompanho levando em conta que a recorrente não teve ação judicial que lhe reconheceu o direito à restituição ou compensação antes de 10/10/95.

Quanto ao período a repetir, abrange somente os cinco anos anteriores à data do pedido, contanto que este seja formulado em tempo hábil, ou seja, até 10/10/2000.

No caso em tela, em que o Pedido de Restituição foi protocolizado em 23/04/2002, todos os recolhimentos estão atingidos pela prescrição da ação judicial para repetir o indébito (ou pela decadência do direito em repeti-los nesta via administrativa).

Por pertinente, e para esclarecer porque considero o prazo para a ação de repetição de indébito como prescricional, destaco que a restituição, bem assim a compensação autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91, pressupõem a certeza e liquidez do crédito alegado, pelo que cabe à Secretaria da Receita Federal verificar a apuração do indébito.

A restituição, bem como a compensação - inclusive a do art. 66 da Lei nº 8.383/91 -, não são direitos potestativos, posto que dependem da prestação do Fisco, consistente na apuração da certeza e liquidez do crédito tributário alegado. Na restituição pura e simples a apuração do crédito é seguida da devolução do indébito, enquanto na compensação é autorizada, ou ao menos homologada, a compensação pleiteada, que de todo modo decorre da repetição do pagamento indevido ou a maior. Por isto é que a compensação também se sujeita ao mesmo prazo de prescrição da restituição. Do contrário ter-se-ia uma instabilidade em grande escala, com ofensa ao primado da segurança jurídica, cuja efetivação é exatamente ao que visam os institutos da decadência e prescrição.

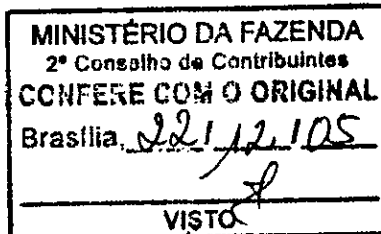
Segundo Chiovenda, direitos potestativos são os que “se exercitam e atuam mediante simples declaração de vontade, mas, em alguns casos, com a necessária intervenção do juiz.”¹ Tendem “à produção de um efeito jurídico a favor de um sujeito e a cargo de outro, o qual

¹ Chiovenda, *Instituições de direito processual civil*, trad. port., vol. 1, p. 41/42, *apud* Agnelo Amorim Filho, “Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis”, in *Revista Forense*, vol. 193, Rio de Janeiro, Ed. Forense, p. 32.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430



nada deve fazer, mas nem por isso pode esquivar-se àquele efeito, permanecendo sujeito à sua produção. A sujeição é um estado jurídico que dispensa o concurso da vontade do sujeito, ou qualquer atitude dele.”²

O melhor exemplo de direito potestativo em matéria tributária é o lançamento, ato administrativo isolado ou procedimento (conjunto de atos) vinculado e obrigatório que objetiva verificar os elementos do fato gerador, calcular o valor do crédito tributário e identificar o sujeito passivo, tudo conforme o art. 142 do CTN. Caracteriza-se como um direito potestativo, do qual o Estado é o titular, porque o sujeito passivo sujeita-se aos seus efeitos independente de sua vontade e, enquanto não se tornar exigível o crédito tributário, dele (do sujeito passivo) não se exige nenhuma prestação.

Já os direitos a uma prestação, na denominação de Chiovenda, exigem do sujeito passivo uma dar ou fazer (prestação positiva) ou uma abstenção (prestação negativa).³

A decadência se relaciona com os direitos potestativos que para se afirmarem precisam de algo mais que uma simples declaração de vontade, por parte do titular do direito. Embora prescindam da ação do sujeito passivo e dele não se exija uma prestação, alguns direitos potestativos precisam, por exemplo, de uma formalização específica, que se não realizada num prazo prefixado extingue o direito.⁴

A prescrição, por sua vez, está relacionada com o direito de agir em juízo ou na via administrativa para exigir uma prestação, pressupondo comumente um direito já plenamente afirmado e que precisa ser defendido através da ação porque violado.⁵

Como no caso da compensação – tanto a do art. 170 do CTN, quanto do art. 66 da Lei nº 8.383/96, com suas modificações – há necessidade de o Fisco homologar, ao menos tacitamente, o procedimento do contribuinte, trata-se de direito sujeito à prescrição porque dependente de uma prestação (a homologação). O *dies a quo* desse prazo prescricional é o mesmo da restituição e, regra geral, é fixado na data do pagamento indevido ou a maior que, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, extingue a obrigação tributária, sob condição resolutória posterior do direito à extinção. Diz-se regra geral porque, como já informado acima, na situação de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.445/88 o prazo para repetição do indébito começou a contar da Resolução do Senado, para aqueles contribuintes que não possuíam ação específica e já estavam autorizados a compensar o indébito.

A tese abraçada pelo STJ em inúmeros julgados, segundo a qual quando não há pagamento não se trata de lançamento por homologação, e que considera o início da contagem do prazo prescricional (ou decadencial) no final dos cinco anos contados a partir do pagamento (ou do fato gerador, no caso da decadência), “duplicando” para 10 anos o intervalo, não me parece a melhor interpretação.

² *Idem, ibidem*, p. 41/42, *apud idem, ibidem*

³ Agnelo Amorim Filho, “Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis”, in *Revista Forense*, vol. 193, Rio de Janeiro, Ed. Forense, p. 32.

⁴ Fábio Fanucchi, in *a decadência e a prescrição em direito tributário*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1976, p. 3.

⁵ *idem, ibidem*, p. 3.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 22/12/05 VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Tal interpretação considera que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o Fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.⁶ 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 final dos cinco anos referidos no art. 150, § 4º, contando a partir de então outro quíntuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 anos após o fato gerador.

Se levarmos 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.

Esclarecido porque compreendo como de prescrição o prazo para a ação judicial de restituição ou de compensação, passo a explicar porque considero o termo inicial do prazo em questão na data da Resolução do Senado nº 49/95, em vez de na data de extinção do crédito tributário, como previsto no art. 168, I, do CTN.

Adoto o entendimento expresso no Acórdão abaixo do STJ, embora atualmente esse tribunal já tenha alterado sua jurisprudência. Observe-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. PIS. DECRETOS-LEI 2.445/88 E 2.449/88. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. LC Nº 7/70. BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

1. Não cabe a este Tribunal proceder ao exame de violações à Constituição pela via estreita do recurso especial.

2. Esta Corte já pacificou o entendimento no sentido de que o termo a quo do lapso prescricional para pleitear a restituição dos valores recolhidos indevidamente a título de PIS é o da Resolução do Senado que suspendeu a execução dos Decretos-Lei nº 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal através do controle difuso.

3. Enquanto não ocorrido o respectivo fato gerador do tributo, não estará sujeita à correção monetária a base de cálculo do PIS apurada na forma da LC 07/70. Entendimento consagrado pela 1ª Seção do STJ.

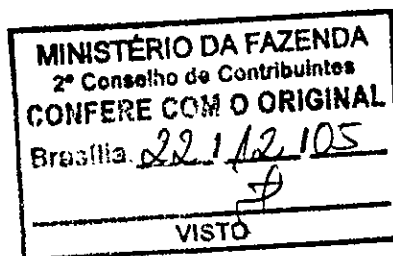
4. Agravo regimental improvido. (Negrito ausente no original). (STJ, 2ª Turma, AGResp. nº 449.019/PR, Rel. Min. João Otávio Noronha, J. à unanimidade em 20.05.03, DJU de 09.06.03);

⁶ Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, relator do RE nº 69.308/SP.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430



Mais recentemente o STJ passou a interpretar que o prazo para repetição do indébito, na hipótese de lançamento por homologação, é de dez anos a contar do pagamento indevido, independentemente da origem do indébito ser inconstitucionalidade de lei.

Não considero que o prazo para repetição do indébito no caso dos dois Decretos-Leis, na via administrativa, começa a contar de 04/03/94, data da publicação do Recurso Extraordinário nº 148.754 – no qual o STF declarou inconstitucionais os referidos Decretos-Leis – porque, como é cediço, os efeitos da decisão em sede dessa espécie recursal não são *erga omnes*, só se aplicando às partes. Daí que não se pode afirmar ter nascido naquela data, para a recorrente, o direito à repetição do indébito, na seara administrativa.

Por outro lado, 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 aquela data, também no caso de ação judicial.

Tampouco considero o início do prazo para solicitação da restituição ou compensação na data da publicação da MP nº 1.110, de 31/08/95 – cujo art. 17, VIII, dispensou a constituição de créditos, bem como a inscrição na dívida, no caso do PIS em questão. É que o § 2º do art. 17 da MP nº 1.110/95 ressaltou que tal dispensa não implicava em restituição de quantias pagas. Assim, embora anterior à Resolução do Senado nº 49/95, referida MP não permitia a restituição. Daí o direito à repetição de indébito não ter nascido, ainda, na data da MP nº 1.110, que depois de reedições foi convertida na Lei nº 10.522, de 19/07/2002.

Somente na reedição sob o nº 1.621-36, de 10.06.98, é que o § 2º do dispositivo legal referido, agora renumerado como art. 18, teve sua redação alterada para informar que a dispensa da constituição do crédito ou da inscrição na dívida ativa não implicava em restituição *ex officio*, apenas. Ou seja, a partir da MP nº 1.621-36, quando solicitada a restituição deveria ser deferida.

Por fim, e por atenção aos argumentos da recorrente, esclareço que não comungo do entendimento de alguns doutrinadores, como Hugo de Brito Machado, para quem é imprescritível a ação declaratória do direito de compensar tributo indevido. Divirjo dessa interpretação por compreender que o direito à compensação não é potestativo, já que depende de uma prestação por parte Fazenda Pública, no mínimo para dizer da certeza e liquidez do crédito tributário, homologando expressa ou tacitamente a compensação. Não basta uma ação declaratória reconhecendo o direito à compensação, para que esta se efetive (após o reconhecimento do direito o Fisco deve apurar a certeza e liquidez do crédito a compensar).

A corroborar esse entendimento, o julgado abaixo do STJ (com negrito acrescentado):

AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 616.348 - MG (2003/0229004-0)

RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

AGRAVANTE : COMPANHIA MATERIAIS SULFUROSOS - MATSULFUR

ADVOGADO : CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E OUTROS

AGRAVADO : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR : ANDRÉ GUSTAVO B. MOTA E OUTROS



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 22/12/05 VISTO
--

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

EMENTA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200).

(Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade para acolher a arguição de inconstitucionalidade, determinando a instauração do incidente perante a Corte Especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda e Luiz Fux votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 14 de dezembro de 2004.)

Se o direito em debate não estivesse fulminado pela decadência, poderiam ser repetidos os recolhimentos efetuados no quinquênio imediatamente anterior ao Pedido de Restituição.

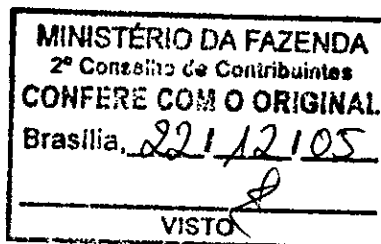
Escorado em julgamentos do STF (RE nº 136.883/RJ, 2ª Turma), do STJ (REsp. nº 332.368-MG e AGREsp. nº 449.019/PR, ambos da 2ª Turma) e dos Conselhos de Contribuintes (a exemplo do Acórdão nº 106-14.325,7 Recurso nº 138.919, julgado em

7

Número do Recurso: 138919 Câmara: SEXTA CÂMARA Número do Processo: 10930.003667/2001-14 Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO Matéria: IRF/ILL Recorrente: MACSOL MANUFATURA DE CAFÉ SOLÚVEL LTDA. Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR Data da Sessão: 11/11/2004 01:00:00 Relator: Ana Neyle Olímpio Holanda Decisão: Acórdão 106-14325 Resultado: OUTROS - OUTROS Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, RECONHECER a legitimidade, AFASTAR a decadência do direito e DETERMINAR a remessa dos autos à DRF de origem para análise do pedido. Ementa: IMPOSTO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - RESTITUIÇÃO DE VALORES REFERENTES AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PRAZO DECADENCIAL - 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: da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

11/11/2004), já votei no sentido de que todos os recolhimentos indevidos poderiam ser repetidos, independentemente da data do recolhimento, contanto que o pedido de restituição ou compensação fosse formulado até cinco anos após a publicação da Resolução do Senado nº 49/95.

Todavia, após estudar melhor a matéria, reformulei o meu entendimento, diferenciando a situação em que a declaração de inconstitucionalidade é proferida em sede do controle concentrado ou abstrato - ação direta de inconstitucionalidade (ADI), ação declaratória de constitucionalidade (ADC) e arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) -, daquela em que a inconstitucionalidade é tratada na via difusa ou incidental.

É que no controle concentrado a instabilidade jurídica decorrente dos efeitos *ex tunc* da decretação de inconstitucionalidade pode ser mitigada pelo STF, como informam os arts. 27 da Lei nº 9.868,⁸ de 10/11/99 (que dispõe sobre a ADI e a ADC) e 11 da Lei nº 9.882,⁹ de 03/12/99 (que trata da ADPF). Assim, em vez de se permitir a restituição de todos os recolhimentos, por mais antigos que sejam, o STF pode restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, de modo a privilegiar a segurança jurídica.

Diferentemente ocorre no controle difuso, em sede do qual inexistente a previsão para restrição quanto aos efeitos *ex tunc* da inconstitucionalidade. A nulidade com efeitos *ex tunc*, inicialmente com validade somente para as partes, após a resolução senatorial são estendidos a todos (efeitos *erga omnes*). Neste caso, manter os efeitos *ex tunc* pode causar

publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIN; da Resolução do Senado que confere efeito *erga omnes* à decisão proferida inter partes em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo ou da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária (CSRF/01-03.239). Se o indébito se exterioriza a partir da declaração de inconstitucionalidade das normas instituidoras do tributo, surge para o contribuinte o direito à sua repetição, independentemente do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido (Entendimento baseado no RE no 141.331-0, Rel. Min. Francisco Rezek). Na espécie, trata-se de direito creditório decorrente da retirada do dispositivo do artigo 35 da Lei nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista", do ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução no 82, do Senado Federal, publicada no DOU de 19/11/1996. Assim, em se tratando de sociedades por ação, para que não seja atingido pela decadência, o pedido de reconhecimento do direito creditório deve ter sido apresentado até cinco anos contados da data da publicação da referida Resolução do Senado Federal.

LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO - Relevante para a espécie que o tributo tenha sido recolhido pela requerente e que a cobrança da exação tenha sido dada por indevida, pelo STF, com a confirmação do Senado Federal. Comprovado que o pagamento do tributo se deu em nome da empresa, o que denota ter esta arcado com o ônus do seu recolhimento, e que incidiu sobre o lucro líquido total apurado em 31/12/1989.

Legitimidade reconhecida.
Decadência afastada.

⁸ Lei nº 9.868/99:

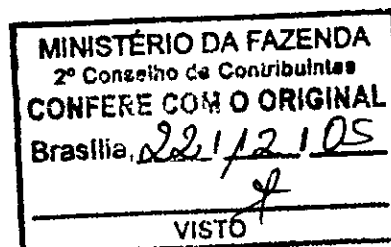
"Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."

⁹ Lei nº 9.882/99:

"Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430

enorme insegurança jurídica. Por isto a necessidade de considerar a decadência, com o objetivo de dar eficácia ao princípio da segurança jurídica. No controle concentrado zelar pela segurança jurídica fica a cargo do próprio STF; no difuso, é função da decadência.

Neste ponto cabe mencionar que o Supremo Tribunal Federal também possui decisões no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo prescricional, conforme demonstra o RE 57.310-PB, de 09/10/94, *in verbis*:

Recurso Extraordinário não conhecido – A declaração de inconstitucionalidade da lei importa em tornar sem efeito tudo quanto se fez à sua sombra – Declarada inválida uma lei tributária, a consequência é a restituição das contribuições arrecadadas, salvo naturalmente as atingidas pela prescrição. (Negrito ausente no original).

Doutrinariamente, ensinamentos constantes da obra Mandado de Segurança, de Hely Lopes Meirelles, Malheiros, 24ª edição, 2002, atualizada por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, também informam o seguinte, às páginas 373/374:

Embora a ordem jurídica brasileira não contenha regra expressa sobre o assunto e se aceite, genericamente, a idéia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de ilicitude, concede-se proteção ao ato singular, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no plano normativo e no plano do ato singular mediante a utilização das fórmulas de preclusão.

Os atos praticados com base em lei inconstitucional que não mais se afigurem suscetíveis de revisão não são afetados pela declaração de inconstitucionalidade.

Em outros termos, somente serão afetados pela declaração de inconstitucionalidade com eficácia geral os atos ainda suscetíveis de revisão ou impugnação.

Importa, portanto, assinalar que a eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade não opera uma depuração total do ordenamento jurídico. Ela cria, porém, as condições para eliminação dos atos singulares suscetíveis de revisão ou impugnação.

No caso do PIS, a preclusão para repetição do indébito, regra geral, ocorre cinco anos após a extinção do crédito tributário. Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte se obriga ao recolhimento do tributo antecipadamente, antes do lançamento a cargo da administração tributária, o prazo para a restituição é dado pelo art. 168, I, combinado com o arts. 165, I, e 156, VII, todos do CTN. Ou seja: 05 (cinco) anos, a contar do pagamento indevido.

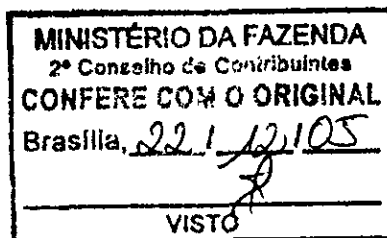
Referidos artigos estabelecem a regra geral, segundo a qual finda em cinco anos, a contar da extinção do crédito tributário, o prazo para solicitação de repetição de indébito advinda de pagamento indevido ou a maior. Esse prazo deve imperar inclusive no caso de inconstitucionalidade decretada por meio do controle difuso, de modo a impedir a repetição de valores recolhidos no período anterior ao intervalo dos cinco anos que antecede o pedido.

Somente na hipótese de inconstitucionalidade proferida em sede do controle concentrado, quando o STF pode restringir os efeitos *ex tunc* da nulidade declarada, entendendo deva ser excetuada a regra geral, de forma a permitir a repetição de todo o período, a não ser que o Tribunal diga o contrário.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10140.001129/2002-64
Recurso nº : 128.147
Acórdão nº : 203-10.430



2ª CC-MF
Fl.

Quando a inconstitucionalidade for declarada em sede do controle concentrado, e o STF não tiver restringido os seus efeitos *ex tunc*, todos os pagamentos indevidos podem ser restituídos, contanto que o pedido de repetição do indébito seja formulado no prazo de cinco anos a contar da publicação do acórdão; quando declarada por meio do controle difuso, como se deu no PIS em questão, somente podem ser repetidos os pagamentos que ocorreram no interstício dos cinco anos imediatamente anteriores à data do pedido, neste caso com obediência aos artigos do CTN, mencionados acima.

Por último a semestralidade do PIS, nos termos da LC nº 7/70, tema que abordo levando em conta a possibilidade deste voto restar vencido no tocante ao prazo para o Pedido de Restituição.

A matéria já é pacífica nesta Terceira Câmara, na esteira de decisões do Superior Tribunal de Justiça e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.¹⁰ Embora pessoalmente entenda descabida a disjunção temporal entre o fato gerador e sua base de cálculo, curvo-me ao entendimento da maioria e voto pela apuração da base de cálculo do PIS com base no faturamento do sexto mês anterior.

O meu entendimento pessoal prende-se à necessidade de fato gerador e base de cálculo deverem estar em consonância, de modo que o aspecto quantitativo confirme o aspecto material da hipótese de incidência. O legislador ordinário, todavia, parece ter desprezado tal necessidade, preferindo dissociar a base de cálculo do PIS do seu fato gerador, fixando este num mês e aquela seis meses antes.

A aplicação da LC nº 7/70 até fevereiro de 1996, antes do início da eficácia da MP nº 1.212, de 28/11/95, afinal convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98, deve-se à inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. Tal inconstitucionalidade, cujos efeitos são *ex tunc*, elimina por completo as consequências da aplicação dos Decretos-Leis, com retorno pleno da LC nº 7/70 e alterações posteriores, exceto as dos dois diplomas julgados inconstitucionais. Dentre essas alterações está o aumento da alíquota do PIS para 0,75% a partir do exercício de 1976, na forma da LC nº 17/73.

Assim, os cálculos da compensação pleiteada, caso o direito não tivesse decaído, deviam ser feitos com a alíquota de 0,75%, aplicada sobre a base de cálculo do sexto mês anterior ao do fato gerador, sem correção monetária no período dos seis meses. Neste sentido é a jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes.¹¹

Pelo exposto, e considerando que o Pedido foi protocolizado após o prazo decadencial, nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

¹⁰ Cf. STJ, Primeira Seção, Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 29/05/2001. Quanto à CSRF, dentre outros, cf. acórdãos nºs CSRF/02-01.570, julgado em 27/01/2004, unânime; CSRF/02-01.186, julgado em 16/09/2002, unânime; e CSRF/01-04.415, julgado em 24/02/2003, maioria.

¹¹ Cf. acórdãos nºs 201-77244, julgado em 11/09/2003, unanimidade; 203-08.802, julgado em 15/04/2003, dentre outros.