



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10280.005494/98-88

Recurso nº : 138.229

Acórdão nº : 204-02.666

Recorrente : CONSTRUTORA MAUÁ JÚNIOR LTDA.

Recorrida : DRJ em Belém - PA

**PIS. DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO. NORMAS PROCESSUAIS.** A decadência da Contribuição para o PIS tem como termo inicial à data de publicação da Resolução que extirpou do ordenamento jurídico a norma declarada inconstitucional pelo STF (Supremo Tribunal Federal).

**Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA MAUÁ JÚNIOR LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a decadência e reconhecer o direito ao cálculo do indébito com base na sistemática Pis-Repique. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Júlio César Alves Ramos (Relator) e Henrique Pinheiro Torres quanto à decadência. Designado o Conselheiro Leonardo Siade Manzan para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

*Leonardo Siade Manzan*  
Leonardo Siade Manzan  
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Airton Adelar Hack e Mauro Wasilewski (Suplente).



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

Recorrente : CONSTRUTORA MAUÁ JÚNIOR LTDA.

### RELATÓRIO

Veiculam os autos pedido de compensação formalizado em 14 de outubro de 1998 de créditos fiscais do PIS recolhido nos anos de 1988 a 1995 segundo as disposições dos Decretos-Leis nºs 2445 e 2449 tidas por constitucionais pelo STF. No formulário “pedido de compensação” (fl. 01) a empresa não indicou nenhum débito a compensar.

Consoante planilhas elaboradas pela empresa (fls. 02 e 03) seu direito creditório decorre da diferença entre o que recolheu em cada ano (total) a título de PIS Faturamento e o que seria exigível sob a modalidade de PIS-Repique, que é o devido pelas empresas exclusiva ou preponderantemente prestadores de serviços, como entende ser o seu caso.

A DRF em Belém - PA, declarou a decadência parcial do crédito postulado. Atingiria a parcela anterior a 14 de outubro de 1993 porque mediariam mais de cinco anos entre as datas dos recolhimentos e a do pedido, a teor dos arts. 168 e 165 do CTN. Quanto à parcela recolhida posteriormente àquela data, não decaída, o parecerista da SEORT daquela unidade entendeu somente se aplicar a sistemática do PIS-Repique ao ano de 1993. Para tanto, aludiu à Resolução Bacen nº 482, de 20.6.1978, para justificar que somente se considerariam prestadoras de serviços as empresas que obtivessem mais de 90% de suas receitas em atividades enquadráveis como tal. Com esse entendimento demonstrou que a empresa auferiu receitas nos anos de 1994 e 1995 preponderantemente da venda de unidades imobiliárias, enquadráveis como faturamento nos termos da Lei Complementar (LC) nº 7/70. Assim sendo, seria devido nesses anos o PIS faturamento, e à alíquota de 0,75% estabelecida na LC. Recalculou desse modo os valores devidos e os comparou aos recolhidos para concluir não existir qualquer direito creditório favorável ao contribuinte.

Contra esse despacho decisório, a recorrente protocolou manifestação de inconformidade não acolhida pela DRJ em Belém, em decisão de que agora recorre a empresa. Fundou-se ela na decadência parcial já apontada pela DRF e de que a aplicação do PIS faturamento aos períodos de 1994 e 1995 independe da alegada resolução do Bacen, fundando-se, exclusivamente na própria LC 7, que determina sua aplicação também às empresas mistas. O PIS repique, assim, somente se aplica às empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

Em seu recurso, a empresa apenas se insurge contra a decadência apontada nas decisões anteriores. Nesse sentido, rebela-se contra a não aplicação do termo inicial do prazo decadencial ser a data de publicação da Resolução nº 49 do Senado Federal, consoante farta jurisprudência desta Casa e de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais. Alternativamente, que se aplique a chamada tese dos cinco mais cinco, oriunda do STJ. Nada contrapõe à negativa dos períodos não atingidos pela decadência.

É o relatório.

H 2



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS**

O recurso é tempestivo, pois a empresa foi cientificada em 05/10/2006 e o apresentou em 03 de novembro seguinte. Dele tomo conhecimento.

A decisão recorrida não merece ser reformada. Com efeito, trata-se de restituição de recolhimento que somente se tornou indevido por força de decisão judicial que considerou inconstitucional a lei que o exigia. Mais precisamente, da extensão, pelo Senado Federal, por meio da Resolução nº 49, publicada no DOU de 05/10/1995, das reiteradas decisões que vinham sendo proferidas, *incidenter tantum*, pelo STF contra as disposições dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, que modificaram a sistemática de apuração e de recolhimento da contribuição ao PIS.

A decisão recorrida apontou que, mesmo nesses casos, têm aplicação os comandos dos arts. 165 e 168 da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Com efeito, os dispositivos citados estabelecem o prazo para a contribuinte pleitear a restituição de tributos:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

...

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 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.*

Fixam, portanto, que ele será de cinco anos e seu termo inicial será o da extinção do crédito tributário quando infringidos os incisos I e II do art. 165. O inciso III somente tem aplicação quando a própria administração reforma decisão anterior sua ou o Poder Judiciário o faz.

O presente caso se submete ao inciso I daquele art. 165, que estabelece como marco inicial a data de extinção do crédito. E aqui há de se reconhecer que dúvidas havia acerca do momento em que se dava aquela no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação de que trata o art. 150 daquele código. Isso por causa da condição presente no seu parágrafo 1º e da redação do parágrafo 4º negritados abaixo:



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Pacificando o assunto, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que o marco inicial somente se daria com a homologação, tácita ou expressa, do pagamento antecipado, no que ficou conhecido como a tese dos cinco mais cinco. Ela se baseia ainda na disposição do inciso VII do art. 156 do CTN, que assim está redigido:

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;*

*II - a compensação;*

*III - a transação;*

*IV - remissão;*

*V - a prescrição e a decadência;*

*VI - a conversão de depósito em renda;*

*VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*

*VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;*

*IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*

*X - a decisão judicial passada em julgado.*

*XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.*

*Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.*

Essa interpretação apresenta a dificuldade, apontada por inúmeros doutrinadores, entre os quais Marco Aurélio Greco, de dar à condição "resolutória" prevista no parágrafo 1º do art. 150 um caráter que a ela não atribui o direito civil. Com efeito, estabelece o art. 119 do Código Civil:

4



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*Art. 119. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o ato jurídico, podendo exercer-se desde o momento deste o direito por ele estabelecido; mas, verificada a condição, para todos os efeitos, se extingue o direito a que ela se opõe.*

Essa disposição é expressamente adotada pelo próprio CTN em seu art. 117, II:

*Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

*I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

*II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.*

Destarte, com o devido respeito que merecem todas as abalizadas vozes que defendem esse entendimento, dele divirjo por considerar que, efetuado o pagamento antecipado na forma do art. 150, produz este todos os efeitos, tanto para o sujeito passivo quanto para o sujeito ativo. Quer isto dizer que a administração somente naquele prazo pode modificá-lo; ao sujeito passivo, pelo contrário, já cabe qualquer pleito relativo a erro na determinação de seu montante em face da legislação tributária aplicável, o qual cessa no mesmo prazo previsto no § 4º daquele art. 150.

Ou seja, esgotado o prazo homologatório, já não podem se manifestar sobre o crédito tributário tanto o sujeito ativo quanto o passivo.

De qualquer sorte, a questão me parece sepultada com o advento da Lei Complementar nº 118/2005, que é enfática em seu art. 3º; veja-se:

*Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

E que esse entendimento sempre prevaleceu, diz-nos o art. 4º da mesma LC, ao explicitar o seu caráter meramente interpretativo. Confira-se:

*Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.*

Assim, dúvida não cabe mais de que, enquadrando-se a situação da contribuinte na hipótese dos incisos I ou II do art. 168, o início do prazo inquestionavelmente se dá com cada pagamento indevido praticado e se encerra definitivamente ao cabo de cinco anos contados do pagamento indevido.

Aqui apenas cabe uma palavra acerca de posicionamento que vinha sendo adotado pelo STJ no sentido de que não se poderia aplicar retroativamente a disposição do art. 3º da LC 118.

Ocorre que a retroatividade está expressa no art. 4º da própria Lei, como se mostrou acima. Destarte, somente se pode negá-la sob o argumento de sua constitucionalidade. E nesse ponto, cedoço hoje descaber poder aos julgadores administrativos. No âmbito do Conselho de Contribuintes, até por disposição regimental (art. 22A introduzido pela Portaria MF nº 103/2002 no Regimento interno dos Conselhos de Contribuintes baixado pela Portaria MF nº 55/98).

5



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

Nem mesmo a recente reiteração daquele posicionamento pelo Pleno do STJ afasta tal impossibilidade, por não ter ela poder vinculante dos órgãos administrativos na forma estabelecida nos arts. 1º a 5º do Decreto nº 2.346/97:

*Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.*

*§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.*

*Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares.*

*Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

*Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.*

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*Art. 5º Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.*

Como se vê, o regramento é preciso e só aventa decisões oriundas do STJ em dois de seus artigos. Em ambos, requer a existência de ato adicional: súmula oriunda da Advocacia Geral da União ou Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Neste segundo caso, é bom frisar, apenas nas decisões específicas da área de competência do STJ. No caso em tela, a competência é do STF e dele ainda não se tem pronunciamento.

Desse modo, entendo inaplicável a tese dos cinco mais cinco. Mas é forçoso reconhecer que a jurisprudência desta Casa já não a aplica quando a causa de o pagamento ser indevido é a declaração de inconstitucionalidade da lei em que se baseou. Para estes, restou consagrada a tese de que o marco inicial da contagem do prazo – que continua sendo de cinco anos – é a data da publicação da Resolução nº 49 do Senado Federal. Caso isso seja feito em relação ao caso concreto, não estaria decaído o seu direito em relação a qualquer um dos recolhimentos apontados.

Mas com essa tese também não concordo. E a principal divergência que sustento contra ela é que, assim, a restituição simplesmente **não tem prazo**. Deveras, o que se fixa, desse modo, é a data para que a contribuinte entre com o pedido, que pode, entretanto, abranger qualquer recolhimento. De fato, nesta Câmara têm sido deferidas restituições de recolhimentos ocorridos há doze, treze anos do pedido. E poderia ser ainda pior; por exemplo, eventual questionamento acerca da Lei nº 4.502, de 1964, feito hoje, retroagiria mais de quarenta anos. Um verdadeiro atentado à segurança jurídica.

Ora, o que se pretende deferir ao contribuinte não é tudo o que foi pago a maior, mas aquilo que ainda não esteja decaído pelo prazo fixado na lei. E a Lei aqui é sem sobra de dúvida a de nº 5.172/66, o Código Tribunal Nacional. O seu artigo 168 fixa esse prazo em cinco anos: não há outro prazo a ser considerado. Somente muda o termo inicial de sua contagem segundo a razão da inconsistência da cobrança.

Nesse sentido, se o recolhimento foi feito com obediência ao que prescrevia a norma em vigor à sua época, não é indevido. Por isso, antes de postular administrativamente sua restituição tem a contribuinte de obter pronunciamento do Poder Judiciário afastando-a. Nesse caso, como se sabe, cabe à decisão final no processo fixar o prazo em que se aplica. Mais, sendo a União citada de tal ação pode tomar as providências para uma eventual restituição. O contribuinte pode fazê-lo a qualquer tempo; a sua inércia faz com que o seu direito vá perecendo com o decurso do prazo previsto no art. 168.

Aqui os contribuintes não foram diretamente ao Judiciário; estão sendo beneficiados por uma extensão de decisões reiteradas do STF em ações de outros contribuintes.

Assim, o que a Resolução do Senado promove é a desnecessidade de recorrer novamente ao Judiciário. A partir dela, podem os contribuintes pleitear administrativamente a restituição daquilo que ainda não esteja decaído, no momento de sua petição administrativa. Daquilo que já decaiu, não.



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

Desse modo, permitir que recursos já consolidados em poder do ente tributante, porque passados os cinco anos que a lei estipula sem qualquer questionamento judicial pelo contribuinte, possam ser declarados indevidos e devam ser restituídos desequilibra a balança em favor dos contribuintes que se limitaram a se beneficiar de extensão proferida pelo Poder Legislativo.

Aliás, podem eles ter um benefício ainda maior do que o deferido judicialmente àqueles que tiveram todo o ônus de postular judicialmente e cujas decisões levaram à expedição da Resolução do Senado. Isto porque, quase sempre as decisões limitam o prazo prescricional aos cinco anos anteriores ao ingresso da ação. Um contribuinte que tenha ingressado, por exemplo, em 94 poderia obter os recolhimentos indevidos de 89 em diante. Aquele que não foi ao Judiciário, os teria a partir de 1988.

Ainda que se considera haver uma lacuna legal – e assim não pensamos – é cediço que não cabe ao intérprete da norma “inventar” uma que a supra. Quer-se com isso dizer que não é porque a lei não estipule expressamente uma regra de contagem para os casos de declaração de constitucionalidade de lei que deva o intérprete (ainda que seja o Juiz) estabelecer norma nova, não presente no ordenamento. Não: cumpre-lhe interpretar esse ordenamento de forma integrada para dele extrair o comando que se aplica ao caso concreto, utilizando-se, para tanto, de todos os recursos da hermenêutica.

Destarte, considero que o prazo decadencial para restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos e começa a fluir a partir da data do recolhimento efetuado. No presente caso, os recolhimentos efetuados anteriormente a 14 de outubro de 1993 estão fulminados pela decadência.

O período posterior a essa data fora rejeitado porque a contribuinte não se submeteria nesses anos ao PIS-Repique. Quanto a isso, não se insurgiu em seu recurso. Tem aplicação ao caso, então, a norma do art. 42, parágrafo único do Decreto 70.235/72, tornando-se definitiva a decisão proferida.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso interposto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

**VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO  
LEONARDO SIADE MANZAN**

Consoante relato supra, o núcleo da divergência entre o Digníssimo Relator e a maioria deste Colegiado cinge-se ao termo inicial que deve ser considerado para contagem do prazo de restituição em caso de declaração de constitucionalidade.

Com a devida permissão, uso divergir do Relator, pelos seguintes motivos:

Se considerarmos sempre como termo inicial do prazo de restituição a data do pagamento do tributo, mesmo quando há declaração de constitucionalidade, estariamos negando o direito do contribuinte caso haja morosidade do Poder Judiciário em solucionar definitivamente a controvérsia. Explico:

A posição dominante e, ao meu ver, correta, é de que o prazo para a contribuinte, na hipótese referida, inicia-se com o trânsito em julgado da ação judicial, em caso de controle de constitucionalidade concentrado, ou da data de publicação de Resolução do Senado Federal, em caso de controle de constitucionalidade difuso. Essa é a posição tanto administrativa, quanto judicial.

Ora, o contribuinte não pode ter seu direito condicionado ao tempo que o Poder Judiciário necessitará para retirar uma norma constitucional do ordenamento jurídico pário. Aliás, se pagou indevidamente, e esse é o motivo do pedido de restituição, foi porque cumpriu suas obrigações tributárias tal qual prevê a lei, que tem presunção de validade e constitucionalidade.

Não pode o contribuinte ser forçado a antever a constitucionalidade de uma lei vigente, válida, aplicável e eficaz. O Estado, sim, tem a obrigação de zelar pela constitucionalidade dos atos normativos que colocará em vigor. Se ele erra, o ônus não pode jamais recair sobre o contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária Federal constata-se a existência de atos emanados da Secretaria da Receita Federal e do INSS, bem como decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, perfilhando esse entendimento, a exemplos dos seguintes:

**Secretaria da Receita Federal - Parecer COSIT nº 58/98:**

*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 de a 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;*

*"26 - Logo, para o contribuinte que foi parte na relação processual que resultou na declaração incidental de inconstitucionalidade, o início da decadência é contado a partir do trânsito em julgado da decisão judicial. Quanto aos demais, só se pode falar em prazo decadencial quando os efeitos da decisão foram válidos "erga omnes" que, conforme já dito no item 12, ocorre apenas após a publicação da resolução do Senado ou após a edição de ato específico, do Secretário da Receita Federal (hipótese do Decreto nº 2.346/1997, art. 4º)." (apud Ricardo Mariz de Oliveira in Repetição do indébito e Compensação no Direito Tributário, pág. 366, publicado pela DIALÉTICA em co-edição com o Instituto Cearense de Estudos Tributários)*



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

### Instituto Nacional do Seguro Social - INSS:

*IN DIR. COLEGIADA INSS 80/02 - IN - Instrução Normativa DIRETORIA COLEGIADA DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS nº 80, de 27.08.2002.*

*D.O.U.: 28.08.2002, Ret. DOU 18.09.2002*

*Art. 4º A Instrução Normativa INSS/DC nº 067, de maio de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:*

*Art. 29(...)*

*Parágrafo único. O prazo final para apresentação de pedidos de restituição ou do início da efetivação da compensação de contribuições previdenciárias relativas a autônomos, avulsos e administradores, obedecerá aos seguintes critérios:*

*I - os recolhimentos efetuados com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, relativos ao período de setembro de 1989 a outubro de 1991, anterior à vigência da lei nº 8.212, de 1991, têm por início do prazo prescricional o dia 28/04/1995 (data da publicação da Resolução nº 14 do Senado Federal) e, por término, o dia 28/04/2000.*

*II - os recolhimentos efetuados com base no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, relativos ao período de novembro de 1991 a abril de 1996, anterior à vigência da Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, têm por início do prazo prescricional o dia 01/12/1995 (data da republicação da decisão proferida na ADIN 1102/DF) e, por término, o dia 01/12/2000."(N/D)*

### Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*DECADÊNCIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - TERMO INICIAL - Em caso de conflito quanto à constitucionalidade 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 constitucionalidade de tributo;
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. (Acórdão CSRF/01-03.239 - Sessão de 19.03.2001 - DOU de 02.10.2001).

Essa orientação administrativa permanece prevalecendo nos dias atuais, conforme Instrução Normativa MPS/SRP nº 15, de 12 de setembro de 2006, assinada pelo Secretário da Receita Previdenciária – Interino, Jorge Antônio Deher Rachid, que é também o titular da Secretaria da Receita Federal. Com efeito, consta do art. 3º dessa IN:

*Art. 3º O direito de efetuar compensação ou de solicitar restituição a que se refere esta Instrução prescreve em cinco anos, contados a partir de 22 de junho de 2005, data da publicação da Resolução nº 26 do Senado Federal.*

### A Resolução nº 26 do Senado Federal tem o seguinte teor:



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*RESOLUÇÃO*

*Nº 26, DE 2005*

*Suspender a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei Federal nº 9.506, de 30 de outubro de 1997.*

*O Senado Federal resolve:*

*Art. 1º É suspensa a execução da alínea "h" do inciso I do art. 12 da Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991, acrescentada pelo § 1º do art. 13 da Lei Federal nº 9.506, de 30 de outubro de 1997, em virtude de declaração de inconstitucionalidade em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 351.717-1 - Paraná.*

*Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

*Senado Federal, em 21 de junho de 2005.*

**Patente que, para a Administração Tributária Federal, continua prevalecendo o entendimento segundo o qual o prazo prescricional da ação de repetição de indébito tem como termo a quo a data da publicação da resolução do Senado Federal que suspender a execução da lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso.**

Aliás, frise-se que não poderia ser de outra forma, pois a contribuinte só fica sabendo de seu direito à restituição quando o Egrégio STF – Supremo Tribunal Federal – retira do mundo jurídico a norma eivada de inconstitucionalidade. Até então, aquela norma, repito, tem presunção de validade e constitucionalidade.

Diversos juristas de escol têm defendido a não aplicabilidade do Código Tributário Nacional à hipótese de restituição de tributo pago em razão de lei declarada inconstitucional, conforme revelam os trabalhos a seguir mencionados.

MARCO AURÉLIO GRECO e HELENILSON CUNHA PONTES, no livro “Inconstitucionalidade da lei tributária - repetição de indébito”, assim abordam o tema:

*CTN é Inaplicável*

*Embora à primeira vista esta afirmação possa chocar, posto que o CTN se vocaciona a regular globalmente as relações que se instauram no âmbito tributário, um exame mais profundo mostra sua procedência quando se trata de examinar o tema da inconstitucionalidade de uma lei, para fins de legitimar um pedido de restituição do indébito.*

*Com efeito, o CTN tem a natureza de lei complementar à Constituição e foi editado com fundamento na cláusula autorizativa de legislar sobre “normas gerais”.*

*Na medida em que objeto do CTN é a disciplina do Direito Tributário e uma de suas funções é estruturar o respectivo sistema – ao definir a posição relativa e o papel de cada um de seus componentes – o CTN não raciocina com a hipótese de inconstitucionalidade. Aliás, nem considera tal hipótese. Ele parte da premissa de que todas as leis são válidas, preocupando-se apenas em definir o regime que se instaura em decorrência deste ponto de partida.*

*A leitura do CTN mostra esta premissa. De fato, embora o seu artigo 2º mencione que o sistema tributário é formado, inclusive, pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18/65, seu artigo 96 explicita que a “legislação tributária” que será objeto de disciplina*



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

(quanto à vigência, aplicação, interpretação etc.) compreende apenas os dispositivos infraconstitucionais (leis, tratados, decretos etc.). Ou seja, a Constituição vem, lógica e hierarquicamente, antes e acima da legislação. Objeto de disciplina pelo CTN são as normas submetidas à Constituição. Portanto, normas que integrem o sistema e, por pressuposto, sejam com ela compatíveis.

No tema específico da repetição do indébito, é interessante mencionar que a leitura do seu artigo 165 mostra que as hipóteses de pagamento indevido estão todas situadas no plano da aplicação da lei tributária, e nenhuma delas parte da sua inconstitucionalidade. Realmente, os três incisos do artigo 165 relatam casos de má aplicação da lei.<sup>11</sup> (negritos da transcrição)

MÁRCIO SEVERO MARQUES, em artigo publicado na Revista do TRF da 3ª Região – março/2000 - Encarte Especial, sob o título “Prescrição e Decadência em matéria tributária. Breve reflexão”, formula as seguintes e relevantes considerações sobre o tema:

É distinto o prazo, todavia, quando o pagamento indevido que autoriza a restituição do indébito decorre de exação constitucional, como tal reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, pois conforme referimos, neste caso a matéria não foi disciplinada pelo artigo 165 do CTN. Analisamos a questão em outra oportunidade, no texto citado, em parceria com o professor J. A. Lima Gonçalves:

Observe-se que nessas hipóteses, previstas pelo artigo 165 do CTN, não se cogita da inconstitucionalidade do tributo que ensejou o recolhimento indevido por parte do contribuinte, autorizando-se a restituição do indébito com base em circunstâncias alheias a uma tal inconstitucionalidade, que não é alcançada pelo referido dispositivo legal.

Diversa é a hipótese em que a restituição do indébito decorre de exação inconstitucional, porque neste caso efetivamente não terá sido espontâneo o pagamento indevido, já que até o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade de tal exação a prestação terá sido compulsória; e justamente por ser compulsória e não se adequar às disposições do sistema tributário positivo vigente é que será inconstitucional.

Em outras palavras, tratando-se de exação inconstitucional não será hipótese de pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior do que o devido em face da legislação tributária aplicável, pois segundo a legislação aplicável o tributo era devido, de forma que o pagamento foi compulsório até o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade dessa legislação, cuja aplicação resultou no pagamento indevido.

Dai porque entendemos não ser aplicável, no caso de tributo inconstitucional (que tecnicamente não é tributo), as disposições do CTN, para efeito de disciplinar o regime jurídico da restituição do indébito (porque não será o caso de pagamento espontâneo de tributo indevido em face da legislação tributária aplicável).

Nossa convicção fica ainda mais reforçada quando observamos que o CTN não se refere às normas constitucionais, ao definir o conceito de ‘legislação tributária’, para efeito de aplicação de suas disposições. É a seguinte a redação do seu artigo 96: ‘A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.’

<sup>11</sup> GRECO, Marco Aurélio e PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da lei tributária - repetição de indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 41.



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*Assim, se o próprio CTN não considera as disposições constitucionais como normas da 'legislação tributária', resulta evidente que as hipóteses de restituição do indébito por ele – CTN – disciplinadas (artigo 165) não alcançam os casos de pagamento indevido decorrente de cobrança de tributo constitucional, mas sim apenas os casos de tributos indevidamente recolhidos ao erário 'em face da legislação tributária aplicável' (na qual não estão compreendidas – pelo próprio CTN em seu artigo 96 – as normas constitucionais).*

*Não há que se confundir e fundir, portanto, (i) as hipóteses de pagamento indevido referidas pelo artigo 165 do CTN, com (ii) a hipótese de pagamento indevido resultante de exação constitucional, que não está sujeita ao regime jurídico estabelecido pelo referido dispositivo legal e artigos seguintes daquela legislação complementar.<sup>2</sup> (negritos da transcrição)*

ALBERTO XAVIER, no seu consagrado livro “*Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*”, consigna opinião semelhante, nos seguintes termos:

*Devemos, no entanto, deixar aqui consignada a nossa opinião favorável à contagem do prazo para pleitear a restituição do indébito com fundamento em declaração de inconstitucionalidade, a partir da data dessa declaração. A declaração de inconstitucionalidade é, na verdade, um fato inovador na ordem jurídica, suprimindo desta, por invalidade, uma norma que até então nela vigorava com força de lei. Precisamente porque gozava de presunção de validade constitucional e tinha, portanto, força de lei, os pagamentos efetuados à sombra da sua vigência foram pagamentos "devidos". O caráter "indevido" dos pagamentos efetuados só foi revelado "a posteriori", com efeitos retroativos, de tal modo que só a partir de então puderam os cidadãos ter conhecimento do fato novo que revelou o seu direito à restituição. A contagem do prazo a partir da data da declaração de inconstitucionalidade é não só corolário do princípio da proteção da confiança na lei fiscal, fundamento do Estado-de-Direito, como consequência implícita, mas necessária, da figura da ação direta de inconstitucionalidade prevista na Constituição de 1988. Não poderia este prazo ter sido considerado à época da publicação do Código Tributário Nacional, quando tal ação, com eficácia "erga omnes" não existia. A legitimidade do novo prazo não pode ser posta em causa, pois a sua fonte não é a interpretação extensiva ou analógica de norma infraconstitucional, mas a própria Constituição, posto se tratar de consequência lógica da própria figura da ação direta de inconstitucionalidade.<sup>3</sup> (os negritos e os sublinhados são da transcrição).*

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA, na obra intitulada “*Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em Direito Tributário*” assevera:

#### *1. Repetição de Indébito em face da Decisão de Inconstitucionalidade*

*As hipóteses de repetição de indébito tributário estão regulamentadas pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 165. Cabe verificar se a declaração de inconstitucionalidade da norma impositiva tributária se enquadra em alguma das situações previstas nesse dispositivo.*

<sup>2</sup> MARQUES, Márcio Severo. *Prescrição e Decadência em matéria tributária. Breve reflexão*. Revista do TRF da 3ª Região – março/2000. Encarte Especial.

<sup>3</sup> XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 97.



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*O inciso I desse enunciado prescritivo refere-se à situação de erro oriundo da aplicação incorreta da legislação tributária. Ou seja, neste caso existe erro na subsunção de determinado fato, supostamente tido por fato jurídico tributário, à hipótese tributária da norma impositiva, por erro do contribuinte, ao aplicar a regra geral e abstrata, ou por equívoco do Fisco ao praticar o lançamento. Destarte, o legislador disse a mesma coisa ao indicar que o tributo é indevido, nesse caso, em face "da legislação tributária aplicável, ou natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

Já no **inciso II**, a legislação complementar menciona a hipótese de **erro de fato**, oriundo de equívoca identificação do sujeito passivo, apuração incorreta do *quantum debeatur*, por aplicação da alíquota inadequada, ou conferência de documentos referentes ao pagamento do tributo.

Por seu turno, o **inciso III**, como observa Ricardo Lobo Torres, **não contempla hipótese autônoma de repetição de indébito**, posto que não indica os pressupostos materiais da restituição. O que enunciado prevê é a hipótese de modificação, anulação ou desconstituição de decisão proferida contra a contribuinte, ou em processo jurisdicional em que ele tiver se insurgido contra a cobrança do tributo, seja por meio de embargos à execução, ou ação ordinária anulatória, ou até mesmo em mandado de segurança; ou em processo administrativo. A lei, nesse caso, aborda um aspecto procedural da repetição do indébito.

Um Estado que pretenda ser ético não pode se apropriar de valores que, em face do seu poder de império, recolhe indevidamente dos seus cidadãos, violando flagrantemente o Princípio da Moralidade Administrativa. É o que pensam os citados mestres MARCO AURÉLIO GRECO E HELENILSON CUNHA PONTES, *verbis*:

*(...), num contexto de relacionamento sadio entre Fisco e contribuinte, se o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade de uma lei e, por consequência, admitiu ter havido pagamento indevido, seria de se esperar que o Fisco tomasse imediatamente a iniciativa e, ex officio, devolvesse o que recebeu indevidamente aos que foram atingidos pela exigência.*

*A devolução ex officio ou a autorização de utilização de algum outro meio eficaz de ressarcimento imediato (como, por exemplo, a compensação) atendem, ademais ao princípio da moralidade que deve reger o exercício da função administrativa, pois se o pagamento foi indevido – máxime por um vício não imputável ao contribuinte – exatamente aquele que confiou na constitucionalidade da norma é que não pode ser onerado pelo vício existente. (p. 75).*

Com efeito, o princípio da moralidade administrativa visa a alcançar uma conduta ética segundo o direito posto. Ou seja, ele se impõe pela força jurídica estatal – moral jurídica –, diferenciando-se da moral que decorre do direito natural e que se firma no elemento interno, volitivo, sem qualquer força coercitiva externa.

A Constituição Federal de 1998 elevou a moralidade administrativa ao nível de princípio constitucional e requisito de validade dos atos administrativos. Assim o fez de forma expressa no art. 37, *caput*, ao enumerar os princípios constitucionais da administração pública.

Em sendo assim, a contribuinte que pagou o tributo e não questionou a constitucionalidade da lei que o institui, fundando-se na presunção de constitucionalidade das



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

leis, depositou no Estado uma confiança que não pode ser quebrada. Isso porque, se o Estado rompe a confiança que o cidadão deposita em suas instituições, viola a ética e a moral administrativas. A atividade pública tem como premissa essencial a confiança que os cidadãos depositam naqueles que representam as instituições do Estado.

É o que pensa, também, Paulo Roberto Lyrio Pimenta, ao afirmar:

*De igual modo, a apropriação pelo ente tributante de valores recolhidos com base em norma inválida viola o princípio da moralidade, porque importa no descumprimento de princípios éticos, segundo os quais ninguém deve se apropriar de prestação indevida.*

*A não restituição do tributo, na hipótese sob exame, importa, outrossim, em admitir a atuação de Físico de forma desleal perante o administrado, descumprindo o princípio da boa-fé. Ademais, se o contribuinte atua de boa-fé, cumprindo deveres previstos em norma impositiva presumidamente constitucional, não pode ser impossibilitado de receber prestação oriunda de pagamento indevido.<sup>4</sup>*

Admitir que o decurso do tempo possa convalidar os atos estatais inconstitucionais constitui verdadeiro estímulo à edição de normas tributárias inconstitucionais, como bem advertiu o Excelentíssimo Senhor Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, quando do julgamento da ADI 1.102-2-DF, na qual foram declaradas inconstitucionais as expressões “empresários” e “autônomos”, contidas no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91. Nessa assentada (decisão Plenária de 5.10.1995), relatou Sua Excelência episódio por ele vivenciado na época em que ocupava o cargo de Procurador-Geral da República, oportunidade em que lhe fora apresentada um proposta de decreto-lei manifestamente inconstitucional. Ao dizer ao seu interlocutor que aquele ato, se editado, não passaria pelo primeiro juiz de plantão, obteve do mesmo a seguinte observação: “veja V. Exa. o que está ocorrendo com a questão constitucional ‘x’: há quatro anos, a União não teve sequer uma sentença, de qualquer instância, a seu favor; no entanto – dizia o técnico –, a arrecadação real está por volta de 85% do previsto, porque a grande maioria não vai a juízo”.

Não é necessário dizer que isso constitui um verdadeiro absurdo!

Aliás, tantos outros Princípios Constitucionais seriam infringidos caso a contagem se desse a partir do pagamento, como, *verbi gratia*, Proibição do Enriquecimento Indevido, Segurança Jurídica, Autoridade das Decisões da Suprema Corte, Estrita Legalidade etc.

O prazo para requerer a restituição e a compensação de valores indevidamente recolhidos, tratando-se de direito decorrente de solução de situação conflituosa, somente se inicia com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou, no que interessa aos autos, com a publicação da Resolução do Senado Federal.

É da lavra do ex-Conselheiro José Antonio Minatel, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, voto precursor nos Conselhos de Contribuintes a respeito deste tema, a seguir parcialmente transcrito:

*O mesmo não se pode dizer quando o indébito é exteriorizado no contexto de solução jurídica conflituosa, uma vez que o direito de repetir o valor indevidamente pago só*

<sup>4</sup> Ob. cit. p. 126.



Processo nº : 10280.005494/98-88  
Recurso nº : 138.229  
Acórdão nº : 204-02.666

*nasce para o sujeito passivo com a solução 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 solução jurídica 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 de exação tributária anteriormente exigida. (Acórdão nº 108-05.791, sessão de 13/07/1999)*

Especificamente sobre a adoção da Resolução nº 49 como marco temporal para o início de contagem do prazo decadencial do PIS/Pasep, cabe destacar a decisão proferida pela 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, nos termos do voto do Ilustríssimo Conselheiro Jorge Freire, hoje, Conselheiro desta Quarta Câmara, assim ementada:

*PIS- DECADÊNCIA- SEMESTRALIDADE- BASE DE CÁLCULO- 1) A decadência do direito de pleitear a compensação/restituição tem como prazo inicial, na hipótese dos autos, a data da publicação da Resolução do Senado que retira a eficácia da lei declarada inconstitucional (Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10/95, publicada em 10/10/95). Assim, a partir de tal data, conta-se 05 (cinco) anos até a data do protocolo do pedido (termo final). In casu, não ocorreu a decadência do direito postulado. 2) A base de cálculo do PIS, até a edição da MP nº 1.212/95, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador (Primeira Seção STJ - REsp nº 144.708 - RS - e CSRF). Aplica-se este entendimento, com base na LC nº 07/70, até os fatos geradores ocorridos até 29 de fevereiro de 1996, consoante dispõe o parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 06, de 19/01/2000. Recurso a que se dá provimento." (Acórdão nº 201-75380, sessão de 19/09/2001)".*

CONSIDERANDO os articulados precedentes e tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao presente Recurso Voluntário, pelas razões acima expandidas.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

LEONARDO SIADE MANZAN