



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Mf - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 23 / 01 / 03  
Rubrica *[assinatura]*

2º CC-MF  
Fl.  
\_\_\_\_\_

Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

Recorrente : CALDERARO, TOMAZ & CIA. LTDA.  
Recorrida : DRJ em Manaus – AM

**PIS. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO OBRIGATÓRIO**

O prazo prescricional de cinco anos para a restituição de tributos considerados inconstitucionais tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame. Não havendo análise do pedido anula-se a decisão de primeira instância, devendo outra ser proferida em homenagem ao duplo grau de jurisdição.

**Processo ao qual se anula a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CALDERARO, TOMAZ & CIA. LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em anular o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*Gustavo Kelly Alencar*  
Gustavo Kelly Alencar  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Eduardo da Rocha Schmidt, Adolfo Montelo, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.  
iao/ovrs



Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

Recorrente : CALDERARO, TOMAZ & CIA. LTDA.

## RELATÓRIO

Apresentou a Recorrente pedido administrativo de restituição de valores recolhidos a título da Contribuição para o PIS, no período de outubro de 1988 a dezembro de 1990, com base nos Decretos-Leis nºs 2.448/88 e 2.449/88, considerados inconstitucionais.

Encaminhado seu pedido à Delegacia da Receita Federal em Manaus/AM, foi o mesmo indeferido, às fls. 67/69, em decisão assim disposta:

*"Em face do exposto, e no uso da competência delegada pela Portaria DRF/MNS nº 81/93, INDEFIRO os pedidos de restituição e compensação efetuados pelo contribuinte CALDERARO TOMAZ & CIA LTDA, CNPJ 04.603.452/0001-19, com base no art. 168, I, do CTN e no Ato Declaratório SRF 096/99, cabendo deste despacho decisório manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no prazo de 30(trinta) dias contados da ciência do interessado, na forma do art. 2º da Portaria SRF nº 4.980, de 04/10/94."*

(grifos do original)

Inconformada, a Contribuinte apresentou tempestiva impugnação, às fls. 70/75, requerendo a reconsideração do indeferimento, onde, em síntese, refuta a fundamentação esposada pela Delegacia da Receita Federal de Manaus/AM, discorrendo sobre as disposições do CTN sobre a matéria e, ainda, quanto ao prazo prescricional/decadencial, discorre sobre o referido prazo no caso de exações declaradas inconstitucionais pelo STF, como é o caso do PIS.

A decisão, de fls. 78/83, proferida pela DRJ em Manaus/AM, abaixo ementada, mantém a decisão impugnada, ensejando o Recurso Voluntário que neste momento se julga:

*"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/07/1988 a 30/06/1994*

*Ementa: Indébito. Compensação/Restituição. Termo Inicial. Prazo De Decadência.*

*O prazo para que o contribuinte possa pleitear a compensação ou restituição de tributo pago indevidamente se extingue após o decurso de 5 (cinco) anos*

*AP* 2



Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

*contados da data de extinção do crédito tributário, assim considerada a data do pagamento do tributo.*

**SOLICITAÇÃO INDEFERIDA".**

Sobre o mérito da questão, queda-se silente a DRJ.

É o relatório. *h* *h*



Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR  
GUSTAVO KELLY ALENCAR

Por tempestivo e regularmente formal, preenchendo os requisitos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

Em suas razões recursais, disserta a Recorrente sobre a sistemática de contagem de prazos prescricionais e decadenciais para a repetição de indébitos tributários, citando inclusive julgados sobre o tema.


Assim, tem-se que:

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

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

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

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

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

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



Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

*“...no caso de sentenças judiciais de inconstitucionalidade estamos perante sentenças judiciais com força de lei (Richterrecht mil Gesetze.kraft).”*

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

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

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

*(...)”<sup>2</sup>.*

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

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

Para tal, há que se verificar dois momentos, quais sejam, o pagamento em si, e o instante em que o mesmo se torna indevido, vez que, ao ser realizado em observância formal e material à legislação vigente à época, o mesmo era estritamente legal e produziu efeitos no mundo

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



Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

jurídico, vindo a perder este *status* somente após a decisão que retirou a validade da norma que o regia.

E a jurisprudência administrativa não se posiciona de forma diversa:

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

Primeiro Conselho de Contribuintes – Ac. Nº 107-05962, Rel. Cons. Natanael Martins, DOU 23/10/2000, p. 9

Por fim, a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*“Decadência. Pedido de Restituição. Termo Inicial.*

*Em caso de conflito quanto à inconstitucionalidade da exação tributária, o termo inicial para contagem do prazo decadencial do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente inicia-se:*

- a) da publicação do acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal em ADIn;*
- b) da Resolução do senado que confere efeito ‘erga omnes’ à decisão proferida ‘inter partes’ em processo que reconhece inconstitucionalidade de tributo; e*
- c) da publicação de ato administrativo que reconhece caráter indevido de exação tributária.”*

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

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

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

Assim, parece-nos confirmada nossa posição no sentido de que não se deve ater-se somente aos elementos contidos no CTN, devendo-se observar, também, os elementos acima



Processo nº : 10283.012454/99-99  
Recurso nº : 118.217  
Acórdão nº : 202-13.883

elencados quando da verificação do termo inicial do prazo para pleitear-se a restituição de tributos pagos indevidamente.

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

Vê-se, então, que o próprio CTN não dá validade à alegação fazendária de que o prazo consiste em “cinco anos contados do pagamento indevido”, nos remetendo novamente à unicidade do entendimento jurisprudencial que dispõe sobre o prazo para se pleitear a restituição de tributos pagos indevidamente, qual seja, no caso, cinco anos contados da Resolução do Senado Federal.

Acompanhando o entendimento acima esposado, acolho as razões argüidas no recurso, no tocante à inocorrência da prescrição do direito de pleitear a restituição.

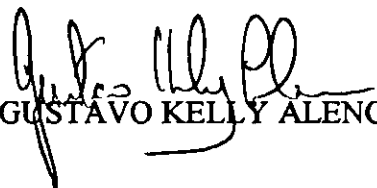
Outrossim, a decisão monocrática ora atacada, ao indeferir o pleito da Contribuinte, o fez somente apreciando a preliminar relativa à decadência, sem no entanto adentrar no mérito do mesmo propriamente dito.

Por tal, eventual exame em segunda instância de matéria não apreciada pela autoridade julgadora em primeiro grau ofende o princípio do duplo grau de jurisdição, e, em consequência, cerceia o direito de defesa do contribuinte.

Assim, em razão de não ter sido apreciado o mérito, ou seja, sobre a apuração de eventual direito à restituição/compensação, anula-se a decisão de primeira instância e os atos posteriores, para que outra seja proferida, apreciando, desta feita, as razões de mérito, afora a prejudicial de extinção de direito aqui já decidida.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2002 //

  
GUSTAVO KELLY ALENCAR