



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

CC02 C03  
Fls. 7

792  
↓

Processo n° 10768.017115/00-99  
Recurso n° 136.001 Voluntário  
Matéria PIS/PASEP-RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
Acórdão n° 203-12.368  
Sessão de 16 de agosto de 2007  
Recorrente OCEANUS AGÊNCIA MARÍTIMA S/A  
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

MF-Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 29 / 10 / 07  
Rubrica

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 10/02/1989 a 13/10/1995

Ementa: PIS/PASEP. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECRETOS-LEIS N°S 2.445/88 E 2.449/88. PAGAMENTOS INDEVIDOS OU A MAIOR. DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRAZO PARA O PEDIDO E PERÍODO A REPETIR.

O direito de pleitear a repetição do indébito tributário oriundo de pagamentos indevidos ou a maior realizados com base nos Decretos-Leis n°s 2.445/88 e 2.449/88 extingue-se em cinco anos, a contar da Resolução do Senado n° 49, publicada em 10/10/1995, sendo que só podem ser repetidos os pagamentos efetuados nos cinco anos anteriores à data do pedido.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. VALORES A REPETIR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO.

Pedido de restituição deve ser acompanhado da demonstração dos valores pagos a maior ou indevidamente e das provas respectivas, de modo a permitir a regular apuração do *quantum* a repetir. Ausentes tais provas, os créditos não podem ser reconhecidos, ainda que o direito se apresente plausível.

Recurso negado.

MIN DA FAZENDA - 2.º CC  
CONFERE COM O ORIGINAL  
BRASILIA 09 / 10 / 07  
  
VISTO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para considerar decaídos os pagamentos realizados antes de 25/08/1995. Vencidos os Conselheiros Eric Moraes de Castro e Silva e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que afastavam a decadência; e II) por unanimidade de votos, quanto aos períodos não decaídos. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Marcelo Guerra.

  
ANTONIO BEZERRA NETO

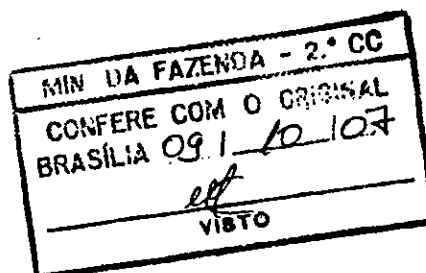
Presidente

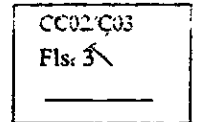
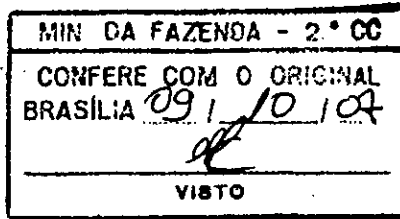
  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Mônica Monteiro Garcia de Los Rios (Suplente), Luciano Pontes de Maya Gomes e Odassi Guerzoni Filho

Ausentes os Conselheiros Sílvia de Brito Oliveira e Dory Edson Marianelli.





## Relatório

O processo trata do pedido de restituição, cumulado com compensação (fls. 01/02), protocolizado em 25/08/2000 e relativo a créditos por recolhimentos a maior da contribuição para o PIS, efetuados com base nos Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88. A fl. 03 contém "Planilha de Controle de Compensação", informando saldo credor inicial em dezembro de 1995, juros computados, valores compensados a partir de março de 1996 e saldos a compensar.

Os pedidos de compensação, com retificações, estão acostados às fls. 11, 558, 560 a 593 e 602/606.

Por bem resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 746/747, vol. IV):

*"A DERAT/RJO exarou o Despacho Decisório de fl. 628, com base no Parecer Conclusivo n.º 109/2005 em fls. 624 a 627 indeferindo o pedido de restituição e declarando não homologadas as compensações declaradas pela interessada, sob os seguintes fundamentos:*

*a) quanto aos pagamentos efetuados até 24/08/1995, com base no decurso do prazo decadencial, contado da extinção do crédito fazendário, conforme artigo 168, I cc 165, I do Código Tributário Nacional (CTN);*

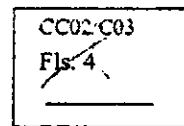
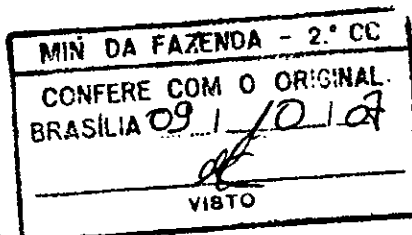
*b) quanto aos demais recolhimentos, por falta de liquidez e certeza do crédito a ser reconhecido, condição do artigo 170, do CTN, uma vez que, diante da falta de preenchimento da ficha 09 da DIRPJ exercício 1996, não foi possível determinar o imposto de renda devido, base de cálculo do PIS Répique, na forma da Lei Complementar 07/70, impedindo, conseqüentemente, a apuração do crédito.*

*Inconformada com a decisão da autoridade administrativa local, da qual tomou ciência em 16/08/2005 (fl. 633), a interessada apresentou em 14/09/2005 a Manifestação de Inconformidade de fls. 649 a 673, alegando, em síntese que*

*a) o crédito pleiteado tem origem na diferença entre os recolhimentos do PIS efetuados na forma dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988 e o que seria devido na forma da Lei Complementar 07, de 1970. A liquidez e certeza do crédito a compensar foi plenamente comprovada pela juntada da documentação deste processo;*

*b) pecou o parecerista quando vinculou a prova de liquidez e certeza do crédito à apresentação de DIRPJ do ano-calendário de 1995, indicando o preenchimento da ficha 09 para fins de demonstração do PIS devido pela contribuinte, o que não traria nenhum efeito prático comprobatório, pois até a publicação da Resolução 49/95 ainda vigoravam os Decretos-leis que obrigavam ao recolhimento com base na receita operacional bruta;*





c) a Resolução do Senado produziu efeitos erga omnes e ex-tunc à decisão definitiva do STF, tese corroborada pela doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

d) os mesmos efeitos também foram admitidos pela administração fazendária com a IN 31, de 1997;

e) nesse contexto, entende a contribuinte que seu direito ao crédito é líquido e certo e nasceu com a publicação da Resolução n.º 49/95, na medida em que calculou e demonstrou neste processo os valores pagos a maior em decorrência do restabelecimento das regras insertas na LC 7/70 e apresentou os DARF originais que comprovam os recolhimentos feitos sob a égide dos DLs 2.445 e 2.449 de 1988;

f) provada a origem, liquidez e certeza do crédito, até mesmo porque ele foi devidamente contabilizado em contrapartida ao resultado do ano-calendário de 1995, faz-se necessário repudiar a hipótese de prescrição do direito de restituição dos indébitos efetuados até 24/08/1995;

g) somente a partir da Resolução do Senado é que se inicia a contagem do prazo prescricional de cinco anos a que se refere o artigo 168 do CTN. Como o processo foi formalizado em 25/08/2000, não há que se falar em prescrição do direito à restituição, que apenas se consumaria em 10/10/2000;

h) há muito a jurisprudência do STJ uniformizou o entendimento de que a extinção do crédito tributário, em se tratando de lançamento por homologação, não ocorre com o pagamento, sendo indispensável a homologação expressa ou tácita e, a partir daí se inicia o prazo prescricional de que trata o artigo 168 do CTN;

i) da exposição de motivos da LC 118/05 infere-se que os seus arts. 3º e 4º objetivaram apenas salvaguardar os interesses fazendários, ratificando o entendimento do AD SRF n.º 96/99;

j) a referida norma não tem cunho meramente interpretativo, uma vez que determinou a aplicabilidade de entendimento oposto àquele sedimentado pelo STJ. Nesse sentido já se manifestou o STJ, afirmando ainda, que a aplicação retroativa do dispositivo contraria os princípios da autonomia e independência dos poderes;

k) da mesma forma, o STF em decisões posteriores à LC 188/05 vem mantendo o entendimento da tese dos "cinco mais cinco";

l) resta demonstrado que não se aplica ao caso, a inteligência dada pela decisão recorrida de que o art. 3º da LC 188/05 teria efeito ex tunc, de maneira que seriam plenamente restituíveis ou compensáveis os créditos da contribuinte decorrentes de pagamentos efetuados entre 1988 e 24/08/1995;

m) protesta pelo deferimento de diligência fiscal para reexaminar os documentos já constantes deste processo administrativo e de outros que porventura julgue necessário solicitar;

*n) requer seja reconhecido o seu direito creditório e homologadas as compensações pleiteadas."*

Julgando a manifestação de inconformidade, a 5ª Turma da DRJ manteve o indeferimento, referendando a interpretação do órgão de origem (Acórdão de fls. 744/754).

Quanto ao período não atingido pela decadência, consignou o seguinte:

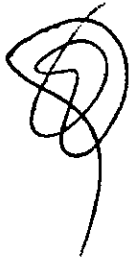
*"... o primeiro passo para a determinação da contribuição devida consiste na apuração da sua base de cálculo, o imposto de renda devido ou como se devido fosse. Este dado pode ser obtido através da DIRPJ, cuja entrega consiste em obrigação acessória a ser cumprida pelos contribuintes. Ressalte-se, ainda, que a referida declaração é o único elemento disponibilizado nos autos que a principio seria capaz de demonstrar a contribuição devida. No caso da empresa interessada, no entanto, a declaração entregue foi preenchida de forma incompleta. A falta do preenchimento da ficha 09 da DIRPJ exercício 1996, obrigatória para as pessoas jurídicas submetidas ao imposto de renda com base no lucro real anual, não permite a determinação da base de cálculo do PIS Repique na forma da Lei Complementar 07/70 e, conseqüentemente, compromete a comprovação da existência de crédito a ser compensado."*


O Recurso Voluntário de fls. 758/783, tempestivo, repisa a argumentação da manifestação de inconformidade, no sentido de desnecessidade de preenchimento da Ficha 9 da DIRPJ do Exercício de 1996, dado que os pagamentos foram realizados entre 1988 e 1995, e da inexistência de decadência.

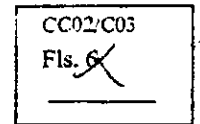
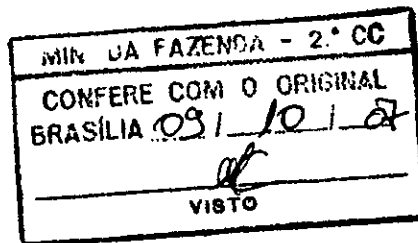
Ao final, protesta pelo deferimento de diligência fiscal para reexaminar os documentos já apresentados e de outros porventura julgados necessários, requerendo seja reconhecido o seu direito creditório e homologadas as compensações.

Apenso a este segue o Processo n.º 10768.014559/2001-98, contendo mais um pedido de compensação, protocolizado em 10/12/2001.

É o Relatório.



MIN DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 09/10/07

VISTO



797

## Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

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

As questões são divididas em duas, a saber: o prazo para repetição do indébito oriundo de pagamentos a maior com base nos malsinados Decretos-Leis n.ºs 2.445/88 e 2.449/88, bem como o período a repetir; e o direito ou não da recorrente à repetição alegada, a par das provas trazidas aos autos.

De plano, rejeito a possibilidade de qualquer diligência porque as provas podiam e deviam ter sido carreadas aos autos pela recorrente. A ressaltar, por oportuno, que nem ao menos a Ficha 9 da DIRPJ do exercício 1996, que contempla os valores do IRPJ devidos, foi por ela preenchida (ver fl. 598, vol. III, contendo extrato do sistema, emitido pelo órgão de origem). A requerente apresentou cópias das DIRPJ dos exercícios de 1989 a 1995, mas deixou de apresentar exatamente a do período não decaído (exercício 1996, ano-calendário 1995).

Assim como a unidade de origem e a DRJ, também julgo decaído o direito à repetição relativa aos recolhimentos efetuados até 24/08/1995.

Reconhecendo a controvérsia que o tema envolve, inclusive nesta Terceira Câmara, entendo que o prazo para requerer a repetição do indébito em tela é de cinco anos, contados a partir da publicação da Resolução do Senado n.º 49, publicada em 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.

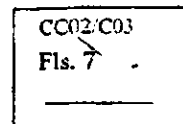
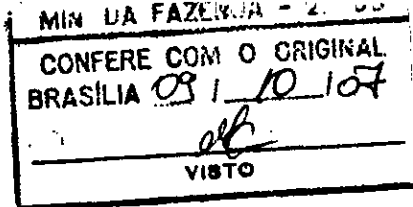
No caso em tela, em que o pedido de restituição/compensação foi protocolizado em 25/08/2000, não há que se falar em prescrição da ação judicial para repetir o indébito, tampouco em decadência do pedido de repetição, nesta via administrativa. Todavia, como o período a repetir abrange somente o quinquênio imediatamente anterior à data do período, os recolhimentos efetuados antes de 25/08/1995 estão decaídos.

No tocante à data para o pedido, 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 n.º 2.445/88 e 2.449/88,*



798  
α

**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." (STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp nº 449.019/PR, Rel. Min. João Otávio Noronha, J. à unanimidade em 20/05/2003, DJU de 09/06/2003). (Negrito ausente no original).

Mais recentemente o STJ, nas hipóteses em que não aplica a Lei Complementar nº 118/2005, passou a interpretar que o prazo para repetição do indébito, no caso de lançamento por homologação, é de dez anos a contar do pagamento indevido, independentemente de a origem do indébito ser inconstitucionalidade de lei.

Esclareço que 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.

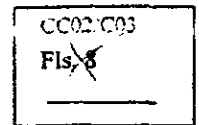
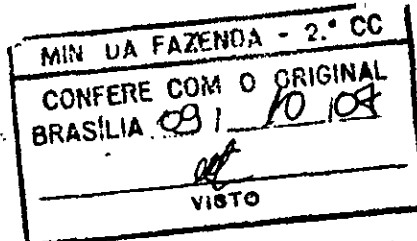
Por outro lado, como o prazo prescricional somente conta a partir do momento em que o direito à ação pode ser exercido (princípio da *actio nata*: a prescrição corre do ato a partir do qual se origina a ação), descabe, *data venia*, considerar aquela data, também no caso de ação judicial.

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.

Esclarecido porque compreendo que o prazo para o pedido relativo à restituição ou compensação dos indébitos oriundos dos malsinados Decretos-Leis começa a contar da publicação da Resolução do Senado nº 49/95, sublinho que a recorrente não possui ação judicial autorizativa de repetição do indébito em questão e que o pedido de restituição/compensação foi protocolizado em tempo hábil.

Dessarte, caberia restituir (não fosse a preclusão), após verificação por parte da Secretaria da Receita Federal, os pagamentos comprovadamente realizados a maior no período dos cinco anos imediatamente anteriores à data do pedido.



Com relação ao período a repetir, escorado em julgamentos do STF (RE n.º 136.883/RJ, 2ª Turma), do STJ (REsp n.º 332.368-MG, da 2ª Turma) e dos Conselhos de Contribuintes (a exemplo do Acórdão n.º 106-14325,<sup>1</sup> Recurso n.º 138.919, julgado em 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 n.º 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, com efeitos *erga omnes*. Como informam os arts. 27 da Lei n.º 9.868, de 10/11/99 (que dispõe sobre a ADI e a ADC) e 11 da Lei n.º 9.882, de 03/12/99 (que trata da ADPF), o STF, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá, por maioria de dois terços de seus Membros, excepcionar a regra geral dos efeitos *ex tunc* e restringir os efeitos de

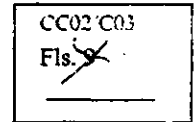
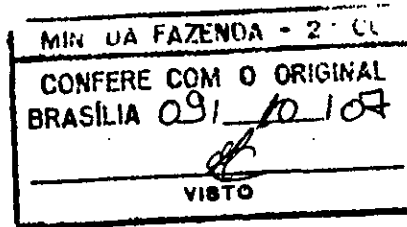
<sup>1</sup> Número do Recurso: 138919  
Câmara: SEXTA CÂMARA  
Número do Processo: 10930.003667/2001-14  
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO  
Matéria: IRF/ILL  
Recorrente: MACSOL MANUFATURA DE CAFÉ SOLÚVEL LTDA.  
Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR  
Data da Sessão: 11/11/2004 01:00:00  
Relator: 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 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 n.º 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.



determinada declaração de inconstitucionalidade, decidindo que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.<sup>2</sup> 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.

Embora o STF também possa adotar a exceção em sede do controle difuso,<sup>3</sup> a restrição quanto aos efeitos *ex nunc*, bem como tudo o mais que decorre da inconstitucionalidade decretada incidentalmente, só tem eficácia entre as partes. Ao ser editada a Resolução Senatorial nos termos do art. 52, X, da Constituição, a lei declarada inconstitucional estaria com sua execução suspensa, contando-se a partir de então o prazo para a repetição do indébito decorrente de tal suspensão. Neste caso, manter os efeitos *ex tunc* pode causar enorme insegurança jurídica. Quanto mais demorar a Resolução (cuja edição pelo Senado, aliás, não é obrigatória), maior seria o período a repetir. 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 nº 57.310-PB, de 09/10/94, *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:

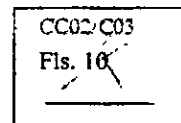
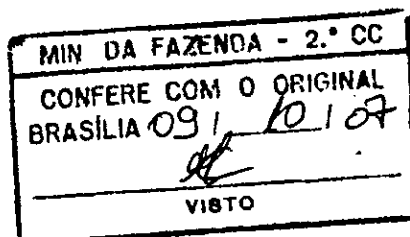
*“Embora a ordem jurídica brasileira não contenha regra expressa sobre o assunto e se aceite, genericamente, a idéia de que o ato fundado em lei inconstitucional está eivado, igualmente, de ilicitude, concede-se proteção ao ato singular, procedendo-se à diferenciação entre o efeito da decisão no plano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

<sup>2</sup> O Colendo Tribunal já decidiu pelos efeitos *ex nunc*, ao menos nos seguintes julgados: ADI 3.615, Rel. Min. Ellen Gracie, conforme Informativo 438;

<sup>3</sup> No Recurso Extraordinário nº 442.683, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 13-12-05, DJ de 24-3-06, o STF determinou efeitos *ex nunc*.



*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 os 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 e tal restrição tem efeitos para todos, entendo 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.

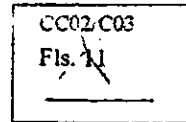
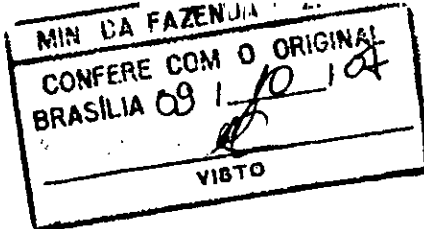
Quando a inconstitucionalidade for declarada em sede do controle concentrado e o STF não tiver restringido os seus efeitos *ex tunc*, todos os pagamentos indevidos podem ser restituídos, contanto que o pedido de repetição do indébito seja formulado no prazo de cinco anos a contar da publicação do acórdão; 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 fim, rejeito a tese dos "cinco mais cinco" abraçada pelo STJ em inúmeros julgados, segundo a qual, na existência de pagamento antecipado (para esse Tribunal quando não há pagamento não se trata de lançamento por homologação), o início do prazo prescricional para a repetição só começa no final dos cinco anos contados a partir do pagamento indevido, de modo a "duplicar" para 10 (dez) anos o intervalo.

Tal interpretação tem aplicado à repetição de indébito o entendimento de que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o Fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.<sup>4</sup> 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 quántuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 (dez) 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

<sup>4</sup> Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, relator do RE nº 69.308/SP.



805  
7

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 ao 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.

Tanto quanto o prazo decadencial para o lançamento começa a contar da ocorrência do fato gerador (CTN, art. 150, § 4º) - e não da homologação do procedimento adotado pelo contribuinte (considero que a homologação refere-se à atividade do sujeito passivo, que pode apurar saldo zero do tributo a pagar ou valor a restituir, inclusive) -, também o prazo prescricional para a repetição do indébito começa do pagamento antecipado, que extingue a obrigação tributária, consoante o § 1º do mesmo artigo. Assim também o prazo para a restituição/compensação na via administrativa. Essa a regra geral, que só não se aplica na situação em tela porque esta decorre de inconstitucionalidade, como já esclarecido mais atrás.

Quanto ao período não atingido pela decadência (pagamentos realizados a partir de 25/08/2005), a recorrente não comprovou ter havido qualquer pagamento a maior ou indevido.

O órgão de origem, a constar por meio da DIRPJ do exercício de 1996, ano-calendário 1995, que cem por cento da receita da empresa é oriunda da prestação de serviços, buscou averiguar os valores do PIS/Repique devidos. Tais valores são necessários para que, da comparação deles com os recolhimentos efetuados a partir de 25/08/1995 (período não decaído), possa se responder se houve ou não pagamentos a maior.

Para apuração dos valores do PIS/Repique, contudo, é necessário calcular os valores do IRPJ devido (ou como se devido fosse). Buscou o órgão de origem, então, a Declaração de Rendimentos da Pessoa Jurídica do exercício, mas nela não encontrou a Ficha 9 preenchida pela recorrente. E mais: mesmo após o indeferimento do órgão de origem, a requerente nada fez visando a apuração dos montantes do IRPJ devido.

Como nada comprovou no sentido de demonstrar os valores do IRPJ devido e, por conseqüência, do PIS/Repique - isto apesar das inúmeras oportunidades que teve para fazê-lo -, não cabe agora determinar diligência para suprir provas que poderiam e já deveriam ter sido apresentadas pela recorrente. No sentido de que a impugnação (ou a manifestação de inconformidade, na situação dos autos) já deve vir acompanhada com os documentos em que se fundamenta já dispõem os arts. 15, *caput*, e 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

Pelo exposto, julgo decaído o direito à repetição relativa aos recolhimentos efetuados antes de 25/08/1995 e nego provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2007.

  
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

