



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	10820.000387/00-22
Recurso nº	204-128.198 Especial do Procurador
Matéria	Restituição de PIS
Acórdão nº	02-02.797
Sessão de	15 de outubro de 2007
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	GRÁFICA ARAÇATUBENSE LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1990 a 30/09/1993

PIS. RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA. A decadência do direito de pleitear a restituição de valores recolhidos a maior a título de Contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, é de 5 (cinco) anos, tendo como termo inicial, a data da publicação da Resolução do Senado nº 49, de 1995.

Recurso especial do procurador negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA TURMA do CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim (Relator), Antonio Bezerra Neto e Henrique Pinheiro Torres. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Josefa Maria Coelho Marques.


ANTONIO PRAGA
Presidente


JOSEFA MARIA COELHO MARQUES
Redatora designada

A

FORMALIZADO EM: 18 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: GILENO GURJÃO BARRETO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, LEONARDO SIADÉ MANZAN, JÚLIO CÉSAR VIEIRA GOMES, MISAEL LIMA BARRETO, ELIAS SAMPAIO FREIRE, RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Two handwritten signatures in black ink, one to the left and one to the right of each other.

Relatório

Em 29/03/2000 o contribuinte formulou pedido de restituição cumulado com compensação por ter recolhido no período de janeiro de 1990 a setembro de 1993 do PIS com base na Resolução nº 49/95 do Senado.

Por meio do Acórdão nº 204-00.335, de 06 de julho de 2005, a Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário para reconhecer não só a existência de indébito do PIS a favor do contribuinte, mas também que o prazo de decadência deve ser contado a partir da data da publicação da Resolução n. 49/95 do Senado.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou recurso especial com base no art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, alegando que tal decisão violou os artigos 165 e 168 do CTN, pois o prazo para o pedido de restituição é de cinco anos contados da data do pagamento indevido.

Por meio do despacho nº 204-0081 (fls. 268/269) foi dado seguimento ao recurso especial.

Cientificado do Acórdão nº 204-00.335, do recurso especial do Procurador e do despacho que lhe deu seguimento em 01/06/2006, o contribuinte apresentou em tempo hábil as contra-razões de fls. 273/284, pugnando pela manutenção do acórdão recorrido.

É o Relatório.




Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS ATULIM, Relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica nos autos o motivo alegado para a inexistência do indébito foi a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445 e 2.449/88.

No tocante ao prazo de decadência para pedir restituição de tributos declarados inconstitucionais, filio-me ao entendimento lançado pelo Ministro Luis Fux no voto proferido no julgamento do RESP Nº 511.279, que transcrevo a seguir:

VOTO

(...)

Todavia, mister enfrentar a questão à luz da eficácia da declaração de inconstitucionalidade num e noutro caso. No sistema adotado pelo Brasil, apenas as decisões proferidas pelo STF no controle concentrado têm efeitos erga omnes. Neste sentido, a lição do ilustre constitucionalista José Afonso da Silva:

"A declaração de inconstitucionalidade, na via indireta, não anula a lei nem a revoga; teoricamente, a lei continua em vigor, eficaz e aplicável, até que o Senado Federal suspenda sua executoriedade nos termos do art. 52, X; a declaração na via direta tem efeito diverso, importa em suprimir a eficácia e aplicabilidade da lei ou ato, como veremos nas distinções feitas em seguida.

Em primeiro lugar, temos que discutir a eficácia da sentença que decide a inconstitucionalidade na via da exceção, e que se resolve pelos princípios processuais. Nesse caso, a arguição da inconstitucionalidade é questão prejudicial e gera um procedimento incidenter tantum, que busca a simples verificação da existência ou não do vício alegado. E a sentença é declaratória. Faz coisa julgada no caso e entre as partes. Mas, no sistema brasileiro, qualquer que seja o tribunal que a proferiu, não faz ela coisa julgada em relação à lei declarada inconstitucional, porque qualquer tribunal ou juiz, em princípio, poderá aplicá-la por entendê-la constitucional, enquanto o Senado Federal, por resolução, não suspender sua executoriedade, como já vimos." (Curso de Direito Constitucional. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 53/54)

Ora, se a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso apenas tem efeitos inter partes, forçoso concluir que o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo pelo STF só pode ser considerado como termo inicial para a prescrição da ação de repetição do indébito, quando efetuado no controle concentrado de constitucionalidade, ou, mesmo no controle difuso, quando da edição de resolução do Senado Federal, conferindo efeitos erga omnes àquela



declaração (CF, art. 52, X). Nesse mesmo sentido, o entendimento de Marco Aurelio Greco e Helenilson Cunha Pontes:

"A declaração de inconstitucionalidade pode advir de um julgamento incidenter tantum proferido em processo de outro contribuinte. Ou seja, um contribuinte, por discordar da exigência, ingressa com algum tipo de processo judicial (suponhamos que antes do prazo de cinco anos do pagamento efetuado) e obtém êxito, a ponto de, naquele processo, ser declarada a inconstitucionalidade da lei.

Olhemos da perspectiva dos demais contribuintes. Em relação a estes, esta declaração de inconstitucionalidade tem o efeito de deflagrar a fluência do prazo prescricional? A rigor, a pergunta não é exatamente esta, mas sim sobre um dado anterior, qual seja, saber se essa decisão tem o efeito de alterar a situação jurídica subjetiva de quem não foi parte naquele processo.

Uma resposta possível é a de que a decisão incidenter tantum não produz efeitos em relação a terceiros. Portanto, numa primeira interpretação, pode-se sustentar que a declaração incidenter tantum não altera a situação jurídica subjetiva do contribuinte que pagou aquele tributo, mas não participou do processo em que houve a respectiva declaração de inconstitucionalidade.

A situação dos demais contribuintes somente será alterada se vier a ser editado um dentre outros dois tipos de atos jurídicos que apresentam eficácia geral e, portanto, atinjam todos os contribuintes, mesmo os que não participaram do processo específico. No âmbito federal, pode haver:

a) uma Resolução do Senado suspendendo a execução da lei, nos termos do inciso X do artigo 52 da CF/88; ou

b) um ato de caráter geral que reconheça a inconstitucionalidade e estenda, a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação, os efeitos do julgamento que a declarou. É o caso de Decreto do Presidente da República, de Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e de Súmula da Advocacia Geral da União." (Inconstitucionalidade da Lei Tributária - Repetição do Indébito. São Paulo, Dialética, 2002, p. 71/72)

Definidos os limites do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal no controle difuso e no concentrado, subjaz ainda uma questão a ser analisada: tendo em vista que a Ação Direta de Inconstitucionalidade é imprescritível (Súmula 360 do STF), e em face da discricionariedade do Senado Federal em editar a resolução prevista no art. 52, X, da CF/88, ficariam as ações de repetição do indébito tributário sujeitas à reabertura do prazo prescricional por tempo indefinido?

Os que defendem esta tese sustentam: a) não haver a lei regulando a prescrição da ação para pleitear a restituição de tributo inconstitucional, uma vez que os arts. 168 e 169 do CTN não se refeririam à ação com fundamento na inconstitucionalidade da lei; b) a presunção de constitucionalidade das leis impediria a afirmação da existência do direito à restituição do indébito antes da declaração da inconstitucionalidade da lei em que se funda a cobrança do tributo.



Ora, a inconstitucionalidade da lei, no controle difuso, é causa petendi, e por isso o CTN a ela não se refere, mas tão-somente à ação de repetição, qualquer que seja a sua razão de ser.

Por outro lado, a presunção de constitucionalidade das leis não é absoluta. Deveras, num sistema como o brasileiro, em que se admite o controle difuso, inúmeras são as ações em que os contribuintes pleiteiam a repetição sob a invocação incidenter tantum da inconstitucionalidade. Aliás, na hipótese vertente a declaração foi objeto de controle difuso em Recurso Extraordinário, conseqüentemente, no nosso sistema, não é necessário aguardar uma ação direta de inconstitucionalidade para repetir-se o tributo indevido.

Em sendo possível discutir no controle difuso a legalidade do tributo, a declaração de inconstitucionalidade posterior e em controle concentrado não tem o condão de reabrir prazos superados. A seguir esse raciocínio, vinte anos depois de incorporado o tributo ao erário, e satisfeitas necessidades coletivas com esses fundos, o Estado ver-se-ia instado a devolver as quantias sem que a contraprestação também ocorresse, gerando situação de enriquecimento por parte do cidadão em detrimento do Estado. Não é demais lembrar que a segurança jurídica opera-se pro et contra o cidadão e a Administração Pública.

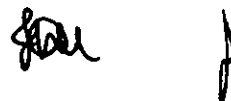
Esposando o entendimento acima delineado, afirmou Eurico Marcos Diniz de Santi que:

"A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue para o passado que quiser, o passado do direito é repleto de cavidades obstruídas pelo fluir do tempo que se tornam inacessíveis pelo próprio direito. Quando tomado como fato jurídico, o tempo cristaliza a trajetória de positivação no presente e consolida juridicamente o passado.

No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo ao Legislativo, que produz as leis, o limite da irretroatividade da lei; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da decadência e ao Judiciário, que produz sentenças e acórdãos, o limite da prescrição. A segurança jurídica, portanto, promove a legalidade, garantindo o passado da lei, sem deixar de assumir a trajetória da lei no presente e os seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.

Como ensina GERALDO ATALIBA, os efeitos garantidos pela segurança jurídica são a coisa julgada não sujeita a recurso ou ação rescisória; o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Assim também entende RICARDO LOBO TORRES, quando diz que: 'a invalidade da lei declarada genericamente opera de imediato, anulando o presente os efeitos dos atos praticados no passado, salvo com relação à coisa julgada, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ou, o que é a mesma coisa, opera ex tunc relativamente a certos atos como, por exemplo, a sentença penal; no campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos (...)'

Por isso, o controle da legalidade não é absoluto, exige o respeito do presente em que a lei foi vigente. Daí surgem os prazos judiciais



garantindo a coisa julgada, e a decadência e a prescrição cristalizando o ato jurídico perfeito e o direito adquirido.

(...)

Como a ADIN é imprescritível, todas as ações que tiverem por objeto direitos subjetivos decorrentes de lei cuja constitucionalidade ainda não foi apreciada, ficariam sujeitas à reabertura do prazo de prescrição, por tempo indefinido. Assim, disseminaria-se a imprescritibilidade no direito, tornando os direitos subjetivos instáveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF. Ocorre que, se a decadência e a prescrição perdessem o seu efeito operante diante do controle direto de constitucionalidade, então todos os direitos subjetivos tornar-se-iam imprescritíveis.

A decadência e a prescrição rompem o processo de positivação do direito, determinando a imutabilidade dos direitos subjetivos protegidos pelos seus efeitos, estabilizando as relações jurídicas, independentemente de ulterior controle de constitucionalidade da lei.

O acórdão em ADIN que declarar a inconstitucionalidade da lei tributária serve de fundamento para configurar juridicamente o conceito de pagamento indevido, proporcionando a repetição do débito do Fisco somente se pleiteada tempestivamente em face dos prazos de decadência e prescrição: a decisão em controle direto não tem o efeito de reabrir os prazos de decadência e prescrição.

Descabe, portanto, justificar que, com o trânsito em julgado do acórdão do STF, a reabertura do prazo de prescrição se dá em razão do princípio da actio nata. Trata-se de repetição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito.

Respeitados os limites do controle da constitucionalidade e da imprescritibilidade da ADIN, os prazos de prescrição do direito do contribuinte ao débito do Fisco permanecem regulados pelas três regras que construímos a partir dos dispositivos do CTN." (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000, p. 271/277).

À luz destes argumentos, conclui-se que nem a declaração de inconstitucionalidade no controle concentrado, nem a Resolução do Senado no controle difuso, e tampouco um ato de caráter geral do Executivo que reconheça a inconstitucionalidade, têm o condão de ressuscitar direitos patrimoniais prescritos segundo as regras do CTN. Entendimento em sentido contrário, conduziria à iniquidade de conferir privilégio aos contribuintes que permaneceram inertes em relação àqueles que ingressaram em juízo atacando a lei inconstitucional, uma vez que os primeiros poderiam recuperar tudo o que pagaram sob o império da lei inconstitucional, enquanto que os segundos somente recuperariam o que recolheram no quinquênio imediatamente anterior à propositura das respectivas ações.

Portanto, o advento da Resolução nº 49/95 quando muito serve de fundamento para justificar a existência de um indébito, mas não interrompe prazos e nem faz ressurgir direitos patrimoniais atingidos pela decadência ou prescrição.



Em virtude destas razões o Secretário da Receita Federal revogou o Parecer Normativo Cosit nº 58/1998, editando o Ato Declaratório SRF nº 96/1999 que fixou a interpretação de que a decadência do direito à repetição de indébito ocorre em 5 anos contados da extinção do crédito tributário.

Estabelecido que a declaração de inconstitucionalidade não faz renascer direitos patrimoniais atingidos pela decadência ou pela prescrição, resta verificar quando ocorre a extinção do crédito tributário referida no art. 168, I do CTN.

O STJ acolheu a tese do Professor Hugo de Brito Machado, no sentido de que no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário, referida no art. 168, I do CTN, ocorre com a combinação do pagamento antecipado e a homologação do lançamento, referidas no art. 156, VII CTN.

Segundo este entendimento, caso o contribuinte tenha efetuado algum pagamento, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN começa a fluir a partir da data da homologação do lançamento. Se a homologação for expressa, os cinco anos do prazo de decadência, contam-se a partir desta data. Se for tácita, contam-se os cinco anos a partir do esgotamento do quinquênio previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Com o devido respeito ao Professor Hugo de Brito Machado e ao tribunal, com esta tese não posso concordar.

O art. 156, VII do CTN estabelece que:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII- o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. (grifei)

O dispositivo realmente exige a conjugação de dois fatos que são a ocorrência de um pagamento antecipado, ainda que parcial, e a homologação do lançamento, que pode ser tácita ou expressa.

Entretanto, esta interpretação não levou em conta que o art. 150, § 1º consigna que (...) O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito sob condição resolutória** da ulterior homologação do lançamento.(grifei)

Por sua vez, o art. 127 do Novo Código Civil deixou claro que quando a condição é resolutiva o ato jurídico tem eficácia desde o momento de sua constituição, ao estabelecer que (...) **Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.(...)** (grifei).

Por outro lado, o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN permite concluir que mesmo no caso do pagamento antecipado ser parcial, o valor pago será descontado do que for apurado posteriormente pelo fisco.

Em outras palavras, isto significa que o pagamento antecipado, ainda que em montante menor do que o devido, gera efeitos jurídicos a partir do momento em que é efetuado,



uma vez que o sujeito passivo passa a ser titular de direitos mesmo antes da homologação tácita ou expressa.

Com efeito, uma vez efetuado o pagamento antecipado, o contribuinte não precisa aguardar que sobrevenha a homologação tácita ou expressa para requerer certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205 do CTN, pois este direito surge no momento do pagamento que *extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação*. Reforça este argumento o fato de a homologação não ter sido incluída no art. 206 do CTN entre as hipóteses em que a certidão positiva tem efeitos de negativa.

Além disso, a teor dos §§ 2º e 3º do art. 150 do CTN o valor antecipado parcialmente não gera efeito sobre a *obrigação tributária*, mas gera efeito em relação ao crédito tributário, uma vez que deverá ser descontado do que porventura for apurado em momento posterior pelo fisco. Isto demonstra que pelo menos uma parte do crédito tributário foi extinto na data em que ocorreu a antecipação do pagamento.

Ora, se o pagamento antecipado efetuado a menor gera efeitos até em relação à obtenção de certidão negativa, como se pode dizer que não ocorreu a extinção, ainda que parcial, do crédito tributário?

Portanto, não tenho a menor dúvida de que a homologação do lançamento, seja ela tácita ou expressa, tem efeitos *ex tunc*, retroagindo à data em que foi feito o pagamento antecipado.

A tese do Professor Hugo de Brito Machado seria válida se o art. 150 § 1º do CTN extinguisse o crédito sob condição suspensiva da ulterior homologação do lançamento, mas como o legislador estabeleceu que a condição é resolutória, a extinção definitiva do crédito tributário ocorre no momento da antecipação do pagamento e somente em relação ao montante antecipado. Os efeitos da homologação ou da não-homologação para o fim de exigir-se eventuais diferenças, retroagem à data do pagamento.

Desse modo, como o art. 168, I do CTN fixa como *dies a quo* do prazo de decadência a data da extinção do crédito tributário, considero que o prazo para pleitear restituição ou compensação, em relação a tributos sujeitos ao lançamento por homologação, extingue-se com o decurso de cinco anos, contados da data do pagamento indevido e não da data da homologação.

Este entendimento foi chancelado pelo legislador por meio de interpretação autêntica no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, no qual ficou estabelecido que para os efeitos do disposto no art. 168, I do CTN, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º da referida lei.

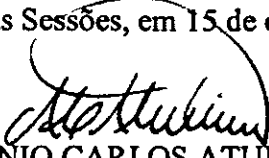
Tratando-se de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN, que tem caráter imperativo.

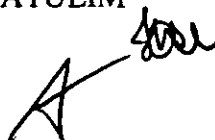
Considerando que no caso dos autos o pedido foi formulado em 29/03/2000, encontram-se prescritos os pagamentos indevidos efetuados até 29/03/1995, exclusive.



Com essas considerações, voto no sentido dar provimento ao recurso por considerar extinto o direito à restituição dos valores ora pleiteados.

Sala das Sessões, em 15 de outubro de 2007.


ANTONIO CARLOS ATULIM



Voto Vencedor

CONSELHEIRA JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, Redatora designada

Discordo da posição do Relator no que se refere à questão do prazo prescricional para os contribuintes pleitearem restituição de valores pagos relativos a tributo cuja norma que o exige tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Para tal efeito comungo com o raciocínio exposto no Parecer Cosit nº 58, de 1998, cujo trecho referente ao assunto transcrevo abaixo:

"(...)

24. Há de se concordar, portanto, com o mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Forense, Rio, 1993, p. 570), que entende que o prazo de que trata o art. 168 do CTN é de decadência.

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 forem válidos erga omnes, que, conforme já foi 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).

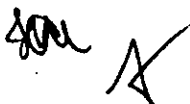
26.1 Quanto à declaração de inconstitucionalidade de lei por meio de ADIn, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data do trânsito em julgado da decisão do STF.

(...)"

Na verdade, concordo com o entendimento desse Parecer porque o pagamento só se torna indevido quando a lei deixa de existir, ou seja, como poderia o contribuinte pleitear a restituição/compensação sobre valores que até então eram considerados devidos.

No caso concreto, uma vez tratar-se de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, foi editada Resolução do Senado Federal de nº 49, de 09/09/1995, retirando a eficácia das aludidas normas legais que foram acoimadas de inconstitucionalidade pelo STF em controle difuso.

Assim, havendo manifestação senatorial, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, é a partir da publicação da aludida Resolução que o entendimento da Egrégia Corte se estende *erga omnes*.



Portanto, o direito subjetivo da contribuinte de postular a repetição de indébito pago com arrimo em norma declarada inconstitucional, nasceu a partir da publicação da Resolução do Senado nº 49, o que ocorreu em 10/10/95 e conforme, já decidido em outras ocasiões por esta Turma, o prazo para tal flui ao longo de cinco anos.

No presente caso a contribuinte ingressou com seu pedido em 29/03/2000.

Assim meu voto é no sentido de negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Sala das sessões, DF, em 15 de outubro de 2007.

Josefa Maria Coelho Marques:
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES

A