MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 20 / 06 / 06
VISTO

Processo nº : 10835.000477/99-58
Recurso nº : 124.491
Acórdão nº : 203-10.001

Recorrente : ESCRITÓRIO CONFIANÇA DE CONTABILIDADE S/C LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PIS. SEMESTRALIDADE. Consoante jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no âmbito administrativo, impõe-se reconhecer que a base de cálculo do PIS, até a edição da Medida Provisória nº 1.212/95 era o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção da base de cálculo.
DECRETOS-LEIS Nºs 2.445/88 E 2.449/88. PAGAMENTOS A MAIOR. PRAZO PRESCRICIONAL PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO. O prazo de prescrição para repetir o indébito tributário oriundo de pagamentos a maior realizados com base nos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 é de cinco anos a contar da Resolução do Senado nº 49, publicada em 10/10/1995.
COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. PROCEDÊNCIA. É procedente o pedido administrativo de compensação de valores recolhidos a maior que o devido se efetuado em conformidade com as normas de regência.
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ESCRITÓRIO CONFIANÇA DE CONTABILIDADE S/C LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **em dar provimento ao recurso: I) por unanimidade de votos, quanto a semestralidade; e II) por maioria de votos, quanto às demais matérias.** Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora), Ana Maria Barbosa Ribeiro (Suplente) e Leonardo de Andrade Couto que votavam pela prescrição do direito de pedir restituição. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 06 / 05
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.
Eaal/mdc

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 06 / 05
VISTO

Processo nº : 10835.000477/99-58
Recurso nº : 124.491
Acórdão nº : 203-10.001

Recorrente : ESCRITÓRIO CONFIANÇA DE CONTABILIDADE S/C LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 1ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, SP, referente ao indeferimento do pedido de compensação da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS com outros tributos próprios e de terceiros, relativamente aos pagamentos efetuados no período de julho de 1989 a dezembro de 1995, conforme DARF anexados às fls. 3 a 33, no valor original de R$1.078,91.

Por bem descrever os fatos, reproduz-se, abaixo, parte do relatório da decisão recorrida:

> *A interessada acima qualificada ingressou com o pedido de fl. 01, requerendo a restituição do montante de R$ 1.078,91 (um mil setenta e oito reais e noventa e um centavos), a preços de abril de 1999, relativo a indébitos de contribuições para o PIS que teriam sido recolhidas a maior mensalmente nos períodos de 10 de julho 1989 a 13 de outubro de 1995, incidentes sobre os fatos geradores ocorridos nos meses de competência de julho de 1989 a outubro de 1995, cumulada com a compensação de créditos tributários vencidos e/ou vincendos de sua responsabilidade, administrados pela Secretaria da Receita Federal.*
> *Para comprovar os indébitos do PIS, a interessada anexou ao seu pedido as planilhas de fls. 65/67 e as cópias dos Darfs de fls. 03 a 32.*
> *O pedido foi inicialmente analisado pela Delegacia da Receita Federal (DRF) em Presidente Prudente, SP, que o indeferiu, conforme Despacho Decisório N.º 549/2000 às fls. 293/302, sob o fundamento de que a interessada não dispõe dos indébitos pleiteados, pois os valores apurados por ela foram obtidos desconsiderando-se as alterações legais na cobrança do PIS. Se aplicadas as leis que determinaram mudanças no recolhimento dessa contribuição de prazo semestral, inicialmente previsto na LC n.º 7, de 1970, art. 6º, parágrafo único, para trimestral nos períodos de competência de julho de 1989 a junho de 1991, inclusive com correção monetária dos valores a serem recolhidos pela variação do BTN Fiscal, e, a partir de julho de 1991, para o mês imediatamente subseqüente ao do fato gerador, ao invés de indébitos seriam apurados saldos de contribuições a pagar.*
> *Cientificada desse despacho decisório e inconformada com o indeferimento do seu pedido, a interessada interpôs a impugnação de fls. 221/234, requerendo a esta DRJ a reforma da decisão proferida por aquela DRF, para o fim de lhe reconhecer o direito à repetição dos indébitos fiscais e autorizada a compensação pleiteada, alegando, em síntese:*
> *1) Os fatos*
> *(...)*
> *Cumpre ainda observar que não pleiteou restituição e sim compensação de tributos pagos indevidamente.*
> *(...)*
> *3) A contribuição que gerou o crédito (indébito do PIS)*
> *O montante do indébito fiscal apurado e reclamado resultou de diferenças entre as contribuições recolhidas, nos termos dos Decretos-lei n.º 2.445 e n.º 2.449, ambos de*

1988, julgados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e as devidas nos termos da Lei Complementar (LC) n.º 7, de 1970.
Isto gerou um direito à compensação dos valores recolhidos indevidamente a título de PIS, como é o caso explicitado por meio do pedido de compensação ora em questão, negado pela Receita sob o argumento de que estaria extinto o prazo por ter decorrido mais de cinco anos das datas dos respectivos recolhimentos a maior.
4) PIS - a questão do sexto mês (fato gerador ou base de cálculo)
Na vigência da LC n.º 7, de 1970, a contribuição para o PIS era devido à razão de 0,75% sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem qualquer atualização monetária por inexistência de norma legal que a determinasse.
(...)
5) O prazo prescricional da ação de repetição/compensação do PIS
(...)
6) O direito de compensar administrativamente
(...)
7) O fundamento constitucional do direito de compensar
(...)
8) Decadência e prescrição (o porquê do equivoco)
(...).

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão sintetizada na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
Período de apuração: 10/07/1989 a 13/10/1995
Ementa: BASE DE CÁLCULO. SEMESTRALIDADE.
Considera-se ocorrido o fato gerador da contribuição para o PIS com a apuração do faturamento mensal, situação necessária e suficiente para que seja devida a contribuição.
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Período de apuração: 10/07/1989 a 14/04/1994
Ementa: INDÉBITO FISCAL. RESTITUIÇÃO/ COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.
A decadência do direito de se pleitear restituição e/ou compensação de indébito fiscal ocorre em cinco anos, contados da data de extinção do crédito tributário pelo pagamento, inclusive, na hipótese de ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.
RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.
A restituição e/ou compensação de indébito fiscal com créditos tributários vencidos e/ ou vincendos, está condicionada à comprovação da certeza e liquidez do respectivo indébito.
Solicitação Indeferida

Intimado a conhecer da decisão em 21/07/2003, a empresa insurreta contra seus termos, apresentou, em 19/08/2003, recurso voluntário a este E. Conselho de Contribuintes, com as mesmas razões de dissentir postas na impugnação, reforçando a improcedência total do indeferimento tanto de parte da DRF quanto de parte da DRJ e mais:

a) Ressalva que não pediu restituição, mas compensação de tributos. Explana sobre a distinção dos dois institutos;
b) Defende seu direito à compensação do indébito tributário, alegando a inaplicabilidade de norma pertinente ao direito de restituição à compensação.

Aduz que a compensação não tem previsão legal de prazo decadencial ou prescricional;

c) Alega que a compensação deve ser praticada pelo contribuinte porque é atribuição deste e não da autoridade administrativa. Referindo-se à Lei nº 8.383/91 acresce que "*não exige a lei que se trate de crédito líquido e certo, posto que, limitando o direito à compensação aos valores concernentes a tributo pago indevidamente, tem como suficiente o reconhecimento de que realmente era indevido o tributo.*";

d) Faz preleção acerca dos institutos da compensação e do lançamento, sustentando que a compensação autorizada pelo art. 66 da Lei nº 8.383/91 diz respeito aos casos de lançamento por homologação, quando dispõe que "*o contribuinte poderá efetuar a compensação*". Também procura discorrer sobre o prazo prescricional para a restituição afirmando ser ele de dez anos e não cinco como pretende a Secretaria da Receita Federal. Analisa os arts. 168 e 150, § 4º do CTN;

e) Protesta pela aplicação da semestralidade na base de cálculo do PIS, nos termos da LC 7/70. reproduz jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ e deste Conselho;

f) Reafirma seu direito de efetuar a compensação pela via administrativa, elencando princípios constitucionais que arrimam esse direito.

Ao fim, conclui que o direito material não se extinguiu pelo tempo, e que também foram corretamente aplicadas as normas legais vigentes, sendo cabível a compensação.

Dessarte, pede seja o recurso conhecido e provido, com homologação da compensação efetuada pela empresa, e arquivamento do processo.

A autoridade preparadora informa que o pedido de compensação com débitos de terceiro encontra-se superado pelo fato de o referido débito estar extinto por quitação de processo de parcelamento (fl.382)

É o relatório.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
VENCIDA QUANTO AO PRAZO PRESCRICIONAL

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

Em sua explanação defensiva, a recorrente apontou os seguintes pontos:

a) Refez os cálculos do PIS devido no período de julho de 1989 a dezembro de 1995;

b) Requereu compensação e não restituição;

c) Ausência de previsão legal de prazo decadencial ou prescricional para a compensação;

d) A Lei nº 8.383/91 não exige liquidez e certeza do crédito do contribuinte, bastando que o pagamento seja indevido;

e) Aduz que o prazo prescricional da restituição é decenal e não qüinqüenal;

f) Requer a aplicação da semestralidade na base de cálculo do PIS;

g) Defende seu direito em efetuar a compensação administrativamente. Cita princípios constitucionais.

Analisando em conjunto as alegações dos itens "b" a "e", verifica-se que os dois institutos estão inseridos Código Tributário Nacional – CTN, no capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário. Portanto, na sistematização da norma referem-se eles a tópico ou sub-tópico do mesmo capítulo.

A Seção I do referido Capítulo trata das modalidades de extinção; a Seção II do Pagamento; a Seção III do Pagamento Indevido e a Seção IV das Demais modalidades de extinção.

No que interessa à presente análise, dentre as modalidades de extinção do crédito tributário, diretamente enumeradas pelo CTN, encontram-se a prescrição e a decadência. O pagamento é instituto que possui características jurídicas próprias as quais se não cumpridas ensejam o não reconhecimento do pagamento. O pagamento indevido, por sua vez, somente pode ser entendido como aquele assim identificado pela Administração Tributária, de vez que lhe compete restituí-lo independentemente de prévio protesto do sujeito passivo. Se independe de manifestação do sujeito passivo é porque a própria Administração identificou o indébito, tornando-o irrefutável.

Já o instituto da compensação encontra-se regulado na Seção IV, entre as demais modalidades de extinção do crédito tributário. Sempre foi a forma menos usual de extinção de crédito tributário, principalmente porque carecia de lei regulamentadora como estabelece o artigo 170 do CTN.

Na esteira da citação de diversos doutrinadores apontados pela recorrente, tem-se que também outros se manifestaram acerca do tema.

É o caso de Luciano Amaro[1], que reporta-se à compensação em conjunto com a restituição. Leciona que:

[1] AMARO. Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. rev. São Paulo: Saraiva. 1999. p. 402 e 203

A restituição do indébito encontra instrumento alternativo na utilização do instituto da compensação. Na medida em que a lei admita, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação do crédito contra a Fazenda Pública, resultante do recolhimento indevido de tributo, atingem-se os mesmos efeitos da restituição, com diversas vantagens.

E mais adiante conclui:

Não se alegue que a compensação do indébito tributário equivalha a fazer justiça com as próprias mãos, sem a anuência da parte contrária. Na hipótese de ser devido o tributo utilizado como "moeda de pagamento" na compensação, o sujeito passivo fica em situação análoga àquela em que estaria se simplesmente tivesse deixado de recolher o tributo que não terá sido pago em razão da ilegítima compensação.

Também o mestre Paulo de Barros Carvalho[2] aduz que:

Por outras modalidades, além do pagamento, a obrigação tributária se extingue. A compensação é uma delas. Tem por pressuposto duas relações jurídicas diferentes, em que o credor de uma é devedor de outra e vice-versa. (...) ***Quatro requisitos são tidos como necessários à compensação: a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; e d) fungibilidade das coisas devidas.*** *Sempre em homenagem ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o Código Tributário Nacional acolhe o instituto da compensação, como forma extintiva, mas desde que haja lei que a autorize.*

E segue ensinando:

A lei que autoriza a compensação pode estipular condições e garantias, ou instituir os limites para que a autoridade administrativa o faça. Quer isso significar que, num ou noutro caso, a atividade é vinculada,não sobrando ao agente público qualquer campo de discricionariedade, antagônico ao estilo de reserva legal estrita que preside toda a normalização dos momentos importantes da existência das relações jurídicas tributárias. No quadro da fenomenologia das extinções, a compensação ocupa o tópico de modalidade extintiva tanto do direito subjetivo como do dever jurídico, uma vez que o crédito do sujeito pretensor, num dos vínculos, é anulado pelo seu débito, no outro, o mesmo se passando com o sujeito devedor.

A tese da recorrente de que inexiste previsão legal quanto à decadência ou prescrição para se efetuar a compensação não tem como prosperar. A compensação, como instituto da Teoria Geral do Direito, submete-se às regras que norteiam a aplicação do Direito em qualquer de seus sub-ramos.

Das modalidades de extinção enumeradas no artigo 156 alcança a compensação a inação do titular do direito creditório, qualquer que seja o tipo de relação jurídica, ou seja, a prescrição é modalidade de extinção do crédito tributário, bem como do direito de compensação, ou seja, do direito de efetuar o encontro de contas entre devedores e credores mútuos que observem as condições necessárias à compensação. A relação jurídica tributária tem como escopo coordenar os interesses dos ocupantes dos dois pólos, ativo e passivo. Sendo a compensação um encontro de débitos e créditos mútuos, esses direitos e obrigações necessariamente deverão ser regidos pelas mesmas regras relativas à extinção deles. Se o crédito

[2] CARVALHO. Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 456 a 458.

da Fazenda Pública prescreve, inconcebível pretender que o crédito do sujeito passivo, surgido de um pagamento indevido não prescreva para fins de compensação.

O art. 66 da Lei nº 8.383/91 dispõe:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

A Secretaria da Receita Federal expediu Instrução Normativa norteadora da efetivação da compensação. Em vigor à época do requerimento da recorrente, a IN SRF nº 21, de 10/03/1997, diferentemente do que é alegado no recurso, estabelece:

Art. 2º Poderão ser objeto de pedido de restituição, total ou parcial, o crédito decorrente de qualquer tributo ou contribuição administrado pela SRF, seja qual for a modalidade do seu pagamento, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;

II - erro na identificação 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. 3º Poderão ser objeto de ressarcimento, sob a forma compensação com débitos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da mesma pessoa jurídica, relativos às operações no mercado interno, os créditos:

Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

Verifica-se que nas instruções necessárias ao cumprimento do disposto no art. 66 da Lei nº 8.383/91, o Secretário da Receita Federal estabeleceu a possibilidade de compensação como alternativa à restituição ou ao ressarcimento. Não há outra exegese possível, sendo a compensação uma modalidade de extinção do crédito tributário.

Para finalizar, no contexto da Teoria Geral do Direito, alhures citada, busca-se as palavras de Caio Mario da Silva Pereira[3] acerca do tema:

O direito exige que o devedor cumpra o obrigado e permite ao sujeito ativo valer-se da sanção contra quem quer que vulnere o seu direito. Mas se ele se mantém inerte, por longo tempo, deixando que se constitua uma situação contrária ao seu direito, permitir que mais tarde reviva o passado é deixar em perpétua incerteza a vida social. Há, pois, um interesse de ordem pública no afastamento das incertezas em torno da existência e eficácia dos direitos, e este interesse justifica o instituto da prescrição, em sentido genérico.

Portanto, inconcebível para o direito e seu operador, a existência de direitos perpetuados por falta de previsão legal específica ou por falta de interpretação integrativa das normas.

[3] PEREIRA. Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil, vol. I, 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998 p. 437

Tratando-se de lançamento por homologação, já foi iteradas vezes tratado pelos três Conselhos de Contribuintes e pacificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF no sentido de que o prazo prescricional para o pedido de repetição de indébito em caso de recolhimento efetuado a maior que o devido em razão de declaração de inconstitucionalidade pelo STF de lei tributária que vigeu e produziu seus efeitos até a ocorrência da manifestação do Tribunal Maior, se proferida em sede do controle concentrado ou da publicação de Resolução do Senado Federal, nos termos do inciso X do artigo 52 da Constituição Federal, se em sede do controle difuso, é de cinco anos, contados da entrada no mundo jurídico de um dos referidos atos.

Em inúmeras oportunidades firmei meu voto nesse mesmo sentido, entendendo, também, que no caso de ser declarada a inconstitucionalidade de lei que promoveu a exigência tributária, o direito ao indébito surgia somente a partir do momento em que era declarada a exclusão ou suspensão de seus efeitos do mundo jurídico, cessando o direito-dever potestativo do Estado em efetuar a cobrança de tal tributo.

Entretanto, após aprofundar no estudo da matéria acerca dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, seja pelo controle difuso, seja pelo controle concentrado, no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, com enfoque principalmente nos princípios constitucionais da segurança jurídica e da proporcionalidade, não restou-me alternativa diferente da que agora me posiciono.

Apropriando-me de conclusões obtidas a partir de ensaio monográfico por mim produzido respeitante ao limite temporal para o exercício do direito de repetição de indébito em face da decisão de inconstitucionalidade proferida em sede do controle difuso ou concentrado, firmo meu voto, como a seguir transcrito:

> *Por todo o exposto, impende enumerar as conclusões seguintes:*
>
> *1. A Constituição atribui valor, espaço e tempo ao conteúdo fático das normas, ultrapassando a sua dimensão exclusivamente normativa.*
>
> *2. A desconformidade da norma infraconstitucional com a Lei Fundamental encerra uma contradição em si mesmo. Entretanto, os sistemas jurídicos constitucionais em vigor nos Estados Democráticos, universalmente considerados, têm se visto às voltas com o tratamento a ser dado às leis promulgadas de forma incompatível com a Constituição ou cujo procedimento de produção normativa não se ateve ao rito legislativo estabelecido, em face das conseqüências sociais advindas de uma posterior retirada da juridicidade de normas que já produziram efeitos ao tempo de sua vigência.*
>
> *3. No estudo comparado dos sistemas constitucionais de diversos países constata-se a firme tendência no sentido de flexibilizar e até mesmo impedir a produção de efeitos retroativos da pronúncia de inconstitucionalidade.*
>
> *4. O sistema jurídico brasileiro combina dois métodos de verificação da constitucionalidade das leis e atos normativos federais e estaduais: o direto, que também é chamado concentrado, principal ou em tese ou abstrato; e o indireto, ao qual se aplicam igualmente as designações de difuso, incidental, por via de exceção ou concreto.*
>
> *5. Os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica têm como escopo defender a existência do Estado Democrático de Direito. O princípio da*

legalidade estrita no Direito Tributário visa, essencialmente, a segurança jurídica e a não-surpresa para qualquer das partes da relação jurídica. Antepõem-se como balizas os princípios da anterioridade e da anualidade, esta última mitigada no caso das contribuições, mas ainda suficiente para atender ao desiderato implícito na Constituição da não-surpresa em matéria tributária.

6. O constitucionalismo arrima-se, fundamentalmente, na ordem jurídica exsurgido do poder constitucional originário e, regra geral, aperfeiçoa-se, no fluir do tempo, pelas modificações que porventura sejam necessárias introduzir, o que é executado pelo poder constituinte derivado. A revisão posterior de norma produzida sem observância do rigor constitucional imprescindível à sua validade e eficácia, mas que mesmo assim adentra no ordenamento jurídico, é efetuada em momento diverso daquele em que ela foi gerada, o que faz com que ela deixe rastros indeléveis de sua existência no universo fático que juridicizou.

7. A Lei nº 9.868/1999, visando atingir o desiderato da segurança jurídica, sobrepôs o interesse social e o princípio da segurança jurídica ao princípio da legalidade, autorizando o STF modular a eficácia da declaração produzida restringindo seus efeitos ou estabelecendo-lhe o die a quo.

8. Os institutos da decadência e da prescrição em matéria de direito tributário alcançam, o primeiro, o exercício do direito potestativo (poder-dever) da Administração em praticar o ato administrativo do lançamento (CTN, art. 173) e o segundo, o crédito tributário constituído ou o pagamento efetuado (art. 150 CTN).

9. A homologação deve ser entendida como um dos elementos acessórios do negócio jurídico, qual seja, a condição. Portanto, a homologação do lançamento caracteriza-se por ser condição resolutiva do lançamento. Em face de a regra legal enfeixar na atividade de pagamento do contribuinte todos os requisitos necessários ao nascimento e extinção do crédito tributário – prática da ação pertinente à ocorrência do fato gerador, nascimento da obrigação tributária, constituição do crédito tributário pela identificação dos elementos da regra matriz de incidência, bem como a respectiva extinção, fazendo a ressalva da condição resolutiva, a qual atribui eficácia plena ao pagamento no momento de sua realização, é forçoso concluir que os prazos de decadência e prescrição fluem simultaneamente. Reforça esse entendimento a modalidade de extinção do crédito tributário enumerada no inciso VII do artigo 156 do Código Tributário Nacional, o qual expressamente estabelece que extingue o crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º. Tal conclusão derrui a tese prevalente no STJ da sucessividade de tais prazos.

10. A norma do art. 173 do CTN constitui-se em regra geral de decadência no Direito Tributário. A norma do art. 150, § 4º constitui-se em regra específica de decadência para uma espécie específica de lançamento – o por homologação.

11. Na declaração de inconstitucionalidade, a imediata e instantânea supressão da norma do mundo jurídico (efeito ex tunc) é o efeito conseqüente. Entretanto, no curso de sua trajetória para o passado no processo de anulação da

juridicização que a norma irradiou sobre os fatos então ocorridos, sofre a atuação de outros institutos que, como vetores, se não lhe modifica a rota na direção do momento em que a norma foi editada, tira-lhe a força.

12. Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade subsistem, porém o exercício de tal direito fica impossibilitado a partir do momento no tempo em que a prescrição e a decadência atuarem seccionando o tempo decorrido em duas partes: uma em que eles já operaram e outra em que eles ainda não atingiram. Na parte em que tais institutos já operaram seus efeitos encontram-se o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. Os prazos judiciais operam a coisa julgada.

13. A não caducidade da possibilidade de se avaliar a conformidade da norma jurídica à constituição não enseja, também, a não caducidade dos direitos quer subjetivos, quer potestativos. O direito, enquanto criação cultural, tem o escopo na previsibilidade e segurança das relações entre os indivíduos e entre estes e o Estado.

14. A presunção de constitucionalidade das leis não é absoluta. Com a adoção dos dois tipos de controle de constitucionalidade pelo sistema jurídico brasileiro – concentrado e difuso, não é necessário aguardar uma ação direta de inconstitucionalidade para repetir o tributo indevido. A declaração de inconstitucionalidade posterior e em controle concentrado não tem o condão de reabrir prazos superados.

15. A retirada da norma do mundo jurídico no presente em razão da declaração de inconstitucionalidade obsta a produção de seus efeitos para o futuro. Inadmissível que atinja os efeitos produzidos no passado, que tenham sido consolidados pela decadência e pela prescrição.

16. A jurisprudência do judiciário, de forma ainda incipiente, tende à adoção do posicionamento ora defendido, vislumbrando-se o fato de ser inadmissível para o estudioso do direito, mormente para o seu operador cuja decisão produz norma individual e concreta, acatar a tese da não caducidade como regra do Direito.

Esse entendimento é reforçado pelo ensinamento de Caio Mario da Silva Pereira[4], quando afirma que:

Aliado, porém, o decurso do tempo à inércia, à inatividade do credor, contras as situações de fato em curso de constituição em oposição ao seu direito, verifica-se a prescrição, por cuja virtude o sujeito não pode opô-lo a quem o contradiga. A prescrição é, assim, função do tempo, pois que não opera sem a sua fluência. Mas não apenas do tempo, senão deste aliado ao desleixo, à negligência do sujeito, que permite a outrem a negação prática da relação jurídica, deixada sem defesa.

E não se diga que não houve inércia do recorrente em relação à inconstitucionalidade da norma tributária. Reprisando o acima exposto, o direito brasileiro alberga o controle de inconstitucionalidade das leis e atos normativos federais tanto através do direito de ação individual ou coletiva, dita alegação *incidental* de inconstitucionalidade quanto através da ação impetrada diretamente junto ao Supremo Tribunal federal por autoridades e entidades que a Constituição Federal nomina, dita ação *direta* de inconstitucionalidade.

[4] PEREIRA. Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. Vol. I. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998. p. 436.

Assim, não prevalece o argumento de que não houve inércia do sujeito passivo, uma vez que desde a edição da norma poderia exercer seu direito de não pagar tributo que considerasse inconstitucional.

A pronúncia definitiva do Supremo Tribunal Federal - STF da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis, que alteraram a forma de apuração da contribuição para o PIS, sobreveio de ação impetrada em cujos autos foi declarada incidentalmente a inconstitucionalidade de tais normas. Mesmo com a utilização de todos os meios de resistência à pretensão posta na decisão previstas no Código de Processo Civil, logrou ser apreciado pela Corte Suprema que também em decisão incidental de mérito, declarou a inconstitucionalidade dos famigerados Decretos-Leis.

Portanto, alguém agiu. Não quedou inerme diante da ofensa ao seu direito intentada pelo legislador tributário. E alcançou êxito na resistência que opôs à pretensão Estatal.

A Resolução nº 49, de 09/10/1995, expedida pelo Senado Federal visou, unicamente dar efeito *erga omnes* à decisão incidental, porém definitiva, do STF. Ou seja, suspender a execução total das normas, nos termos do inciso X do artigo 52 da Constituição Federal.

A referida Resolução, ao revestir de efeito *erga omnes* a decisão do STF, no meu entender, pelo princípio da proporcionalidade, da razoabilidade, sobreleva o princípio da segurança jurídica. Ou seja, ao alcançar a sociedade o faz dentro do contexto da regra geral tributária, cabendo a quem se valer de tal decisão, reivindicando a restituição ou compensação pelo encontro de débitos e créditos, somente a possibilidade de reaver valores pagos a maior que o devido dentro do prazo prescricional de cinco anos contados da data em que poderia ter agido, ou seja, da data da exigência ou da extinção do crédito tributário pelo pagamento.

Por ser passível de exercício por qualquer cidadão, a modalidade incidental de controle de constitucionalidade das normas, existente no ordenamento jurídico brasileiro, permite a defesa imediata dos direitos julgados ofendidos.

Portanto, prescrevendo em cinco anos o direito à restituição, ressarcimento ou compensação de tributo pago indevidamente ou a maior que o devido por qualquer motivo, não assiste à recorrente o direito de pleitear a compensação de débitos com valores pagos anteriormente a 14/04/1994.

O pedido alcança os pagamentos efetuados até dezembro de 1995, por conseguinte, a recorrente tem direito à restituição dos excedentes de recolhimento porventura ocorridos no período de 14/04/1994 a 31/12/1995.

Quanto à alegação da semestralidade da base de cálculo, após o elucidativo voto da Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, ilustre relatora do RE nº 144.708 – Rio Grande do Sul, (1997/0058140-3), de 29/05/2001, não mais pairou dúvida, nas esferas judicial e administrativa, acerca da semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS, bem como de não ocorrência de sua correção monetária. Vale aqui transcrever excertos do voto prolatado:

> *"Sabe-se que, em relação ao PIS, é a Lei Complementar que, instituindo a exação, estabeleceu fato gerador, base de cálculo e contribuintes.*
> *[...]*
> *Doutrinariamente, diz-se que a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador. É, em termos práticos, o montante, ou a base numérica que leva ao cálculo do quantum devido, medido este montante pela alíquota estabelecida.*

Assim, cada exação tem o seu fato gerador e a sua base de cálculo próprios.
Em relação ao PIS, a Lei Complementar nº 07/70 estabeleceu duas modalidades de cálculo, ou forma de chegar-se ao montante a recolher:
[...]
Assim, em julho, o primeiro mês em que se pagou o PIS no ano de 1971, a base de cálculo foi o faturamento do mês de janeiro, no mês de agosto a referência foi o mês de fevereiro e assim sucessivamente (parágrafo único do art. 6º).
Esta segunda forma de cálculo do PIS ficou conhecido como PIS SEMESTRAL, embora fosse mensal o seu pagamento.
[...]
[...] o Manual de Normas e Instruções do Fundo de Participação PIS/PASEP, editado pela Portaria nº 142 do Ministro da Fazenda, em data de 15/07/1982 assim deixou explicitado no item 13:

'A efetivação dos depósitos correspondentes à contribuição referida na alínea "b", do item I, deste Capítulo é processada mensalmente, com base na receita bruta do 6º (sexto) mês anterior (Lei Complementar nº 07, art. 6º e § único, e Resolução do CMN nº 174, art. 7º e § 1º.'

A referência deixa evidente que o artigo 6º, parágrafo único não se refere a prazo de pagamento, porque o pagamento do PIS, na modalidade da alínea "b" do artigo 3º da LC 07/70, é mensal, ou seja, esta é a modalidade de recolhimento.
[...]
*Consequentemente, **da data de sua criação até o advento da MP nº 1.212/95, a base de cálculo do PIS FATURAMENTO manteve a característica de semestralidade.**"*

E sobre a correção monetária elucida o referido voto:

[...]

"O normal seria a coincidência da base de cálculo com o fato gerador, de modo a ter-se como tal o faturamento do mês, para pagamento no mês seguinte, até o quinto dia.

Contudo, a opção legislativa foi outra. E se o Fisco, de moto próprio, sem lei autorizadora, corrige a base de cálculo, não se tem dúvida de que está, por via oblíqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer.". (o destaque não é do original).

Nesse diapasão, como já decidido nesta Câmara, cuja jurisprudência já se encontra pacificada, bem como a da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser reconhecido o direito de a recorrente efetuar a apuração da contribuição para o PIS no período anterior à eficácia da MP nº 1.212/1995 – até fevereiro de 1996, nos termos da Lei Complementar nº 7/1970, considerando a base de cálculo como sendo o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, sem aplicação de correção monetária sobre a mesma.

Existindo crédito a favor da recorrente, assiste a ela o direito de efetuar a compensação administrativamente, porquanto requerida, nos termos do artigo 12 da IN SRF nº 21/97.

Em razão da análise acima efetuada, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a prescrição do direito de restituição dos recolhimentos porventura efetuados a maior que o devido em data anterior a 14/04/1994 e reconhecer o direito de a recorrente apurar os valores devidos com base na LC 7/70, considerando como base de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília 29 / 06 / 05
VISTO

Processo nº : 10835.000477/99-58
Recurso nº : 124.491
Acórdão nº : 203-10.001

cálculo o faturamento do sexto mês anterior, sem correção do seu valor e de efetuar a compensação pela via administrativa com os créditos que detiver junto à Fazenda Nacional que sejam líquidos e certos, até a entrada em vigor da MP nº 1.212/95.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS DESIGNADO QUANTO O PRAZO PRESCRICIONAL

A única matéria a tratar, da qual divirjo da ilustre relatora, diz respeito ao prazo prescricional para repetição de indébito oriunda de pagamentos a maior com base nos malsinados Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88. A restituição em tela foi requerida em 1999 e refere-se aos valores discriminados nas planilhas de fls. 65/67 e DARF com cópias às fls. 02/32.

Reconhecendo a controvérsia que o tema encerra, inclusive nesta Terceira Câmara, entendo que o prazo deve ser contado a partir da publicação da Resolução do Senado nº 49, em 10/10/1995. A jurisprudência deste Conselho de Contribuintes possui inúmeros acórdãos neste sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais,[5] que acompanho levando em conta que a recorrente não teve ação judicial que lhe reconheceu o direito à restituição ou compensação antes de 10/10/95. Destarte, no caso em julgamento o direito à compensação só surgiu com a Resolução do Senado nº 49/95, extinguindo-se cinco anos após.

Adoto o entendimento expresso no Acórdão antigo do STJ abaixo, que se aplica ao caso do PIS, com a substituição da Resolução Senatorial nº 14/95 pela Resolução nº 49/95. Este julgado esclarece, inclusive, que o direito ao indébito abrange todos os pagamentos realizados sob a égide da norma julgada inconstitucional pelo STF na via incidental, contanto que a ação de repetição seja impetrada até cinco anos após a Resolução do Senado Federal que suspende a execução do diploma legal inconstitucional. Observe-se:

> *"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ARTIGO 535 DO CPC. OFENSA. NÃO-OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O PRÓ-LABORE. AUTÔNOMOS E ADMINISTRADORES. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. STF. EFEITOS* INTER PARTES. *RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 14/95. EXTENSÃO* ERGA OMNES. *REPETIÇÃO DO INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. HONORÁRIOS.*
>
> *1. A alegada ofensa ao artigo 535 do CPC improcede, pois o voto condutor do acórdão recorrido não restou omisso, decidindo a questão de direito com base em elementos que julgou aplicáveis e suficientes para a solução da lide.*
>
> *2. A declaração de inconstitucionalidade proferida incidentalmente pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 166.772-9/RS somente passou a ter eficácia* erga omnes *com a publicação da Resolução do Senado Federal nº 14/95, quando foi tornado sem efeito o inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787/89.*
>
> *3. O prazo prescricional para a propositura da ação de repetição de indébito da contribuição social sobre o pró-labore, cobrada com base no art. 3º, I, da Lei nº 7.789/89, iniciou-se, portanto, em 19.04.95, data em que publicada a Resolução nº 14/95 do Senado Federal, findando em 18.04.00. Precedentes.*
>
> *4. No caso em questão, a ação foi proposta em 10.07.95, não estando, portanto, fulminada pela prescrição.*

[5] Cf. Acórdãos CSRF/02-01.350 e CSRF/02-01.326, sessões de em 13/05/2003 e 12/05/2003, respectivamente, relator de ambos Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, unanimidade. Nesta Terceira Câmara, cf. Ac. 203-08.661, sessão de 25/02/2003, relator Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo, unanimidade.

5. Reconhecida a inconstitucionalidade da exação e não estando prescrita a ação, o direito do contribuinte à repetição do indébito independe do exercício financeiro em que se deu o pagamento indevido. Precedentes.

6. Este Tribunal entende que, nos casos em que vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios poderá ser em percentual abaixo do mínimo indicado no § 3° do artigo 20 do CPC, ante o disposto no § 4° do mesmo dispositivo.

7. Agravo regimental provido em parte."

(STJ, Segunda Turma, AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 332.368 - MG (2001/0095568-0), Relator Min. Castro Meira, j. em 23/03/2004, unânime, D.J.U. de 06/09/2004, p. 195).

No voto condutor do julgado acima, o relator menciona o Recurso Extraordinário nº 136.883/RJ, relator Min. Sepúlveda Pertence, D.J.U. de 13/09/91, ementado como segue:

"Empréstimo compulsório (Dl. 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal (RE 121.336, Plen., 11.10.90, Pertence): direito do contribuinte a repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido".

(STF, Primeira Turma, RE nº 136883/RJ, julgamento em 27/08/91, unânime).

No tocante especificamente aos indébitos do PIS com base nos malsinados Decretos-Leis, cabe mencionar o Acórdão seguinte, do STJ:

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

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

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

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

4. Agravo regimental improvido"

(STJ, 2ª Turma, AGREsp. nº 449.019/PR, Rel. Min. João Otávio Noronha, J. à unanimidade em 20/05/03, DJU de 09.06.03);

O Primeiro Conselho de Contribuinte também compartilha do entendimento aqui adotado, conforme julgamento recente da sua Sexta Câmara relativo à repetição do indébito do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), que se aplica ao caso em tela. Observe-se:

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 nº 7.713, de 1988, no que diz respeito à expressão "o acionista", do ordenamento jurídico brasileiro pela Resolução no 82, do Senado Federal, publicada no DOU de 19/11/1996. Assim, em se tratando de sociedades por ação, para que não seja atingido pela decadência, o pedido de reconhecimento do direito creditório deve ter sido apresentado até cinco anos contados da data da publicação da referida Resolução do Senado Federal.

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

Legitimidade reconhecida.
Decadência afastada.

Ainda acerca do período a repetir, caso o pedido seja feito no interstício de cinco anos a contar da data da Resolução Senatorial, cabe mencionar o Decreto nº 2.346/97, que informa:

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.

(Grifei).

Os §§ 1º e 2º acima, combinados, consideram que os efeitos da Resolução Senatorial também são *ex tunc*, de forma semelhante ao que se dá no controle concentrado de inconstitucionalidades. Tal interpretação está em consonância com as decisões do STF e do STJ mais acima transcritas (Recurso Extraordinário nº 136883/RJ e AgRg no Recurso Especial nº 332.368/MG).

Quanto à ressalva contida no final do § 1º do art. 1º do Decreto nº 2.346/97 - segundo o qual os efeitos são *ex tunc*, salvo se o ato praticado com base no dispositivo julgado inconstitucional não for mais suscetível de revisão administrativa ou judicial -, cabe ressaltar que não é aplicável à situação em tela porque considero que o prazo prescricional para a ação (administrativa ou judicial) de repetição dos indébitos do PIS começa a contar da Resolução do Senado nº 49, publicada em 10/10/95, e o Pedido de Restituição foi protocolizado em 05/11/99. Dentro, portanto, do intervalo de cinco anos.

Não considero que o prazo para repetição do indébito no caso dos dois Decretos-Leis 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. 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.

Tampouco considero o início do prazo prescricional 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 ressalvou 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 ação de 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 numerado 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.

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

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

Segundo Chiovenda, direitos potestativos são os que "se exercitam e atuam mediante simples declaração de vontade, mas, em alguns casos, com a necessária intervenção do juiz."[6] Tendem "à produção de um efeito jurídico a favor de um sujeito e a cargo de outro, o qual nada deve fazer, mas nem por isso pode esquivar-se àquele efeito, permanecendo sujeito à sua produção. A sujeição é um estado jurídico que dispensa o concurso da vontade do sujeito, ou qualquer atitude dêle."[7]

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

Já os direitos a uma prestação, na denominação de Chiovenda, exigem do sujeito passivo dar ou fazer (prestação positiva) ou uma abstenção (prestação negativa).[8]

A decadência se relaciona com os direitos potestativos que para se afirmarem precisam de algo mais que uma simples declaração de vontade, por parte do titular do direito. Embora prescindam da ação do sujeito passivo e dele não se exija uma prestação, alguns direitos potestativos precisam, por exemplo, de uma formalização específica, que se não realizada num prazo prefixado extingue o direito.[9]

---

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

[7] *Idem, ibidem*, p. 41/42, *apud idem, ibidem*

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

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

A prescrição, por sua vez, está relacionada com o direito de agir em juízo ou na via administrativa para exigir uma prestação, pressupondo comumente um direito já plenamente afirmado e que precisa ser defendido através da ação porque violado.[10]

Como no caso da compensação – tanto a do art. 170 do CTN, quanto do art. 66 da Lei nº 8.383/96, com suas modificações – há necessidade de o Fisco homologar, ao menos tacitamente, o procedimento do contribuinte, trata-se de direito sujeito à prescrição porque dependente de uma prestação (a homologação). O *dies a quo* desse prazo prescricional é o mesmo da restituição e, regra geral, é fixado na data do pagamento indevido ou a maior que, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, extingue a obrigação tributária, sob condição resolutória posterior do direito à extinção. Diz-se regra geral porque, como já informado acima, na situação de declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo para repetição do indébito começou a contar da Resolução do Senado, para aqueles contribuintes que não possuíam ação específica e já estavam autorizados a compensar o indébito.

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

Tal interpretação considera que o lançamento só é definitivo cinco anos após o fato gerador, podendo o Fisco revisá-lo nos cinco anos seguintes.[11] O Tribunal tem examinado em conjunto os arts. 173, I e 150, § 4º, do CTN e deslocado o *dies a quo* da decadência para o final dos cinco anos referidos no art. 150, § 4º, contando a partir de então outro quíntuplo de anos, agora com base no art. 173, I, pelo que o *dies ad quem* passa para 10 anos após o fato gerador.

Se levarmos em conta que o direito de lançar é potestativo e independe do sujeito passivo, estando a depender tão-somente do Estado, toma-se inconcebível que este, por não exercer o seu direito no tempo prefixado, seja beneficiado e tenha o prazo de decadência alargado. É como se o titular do direito recebesse um prêmio (a dilação do termo inicial da decadência) por não exercê-lo no prazo prefixado. Da mesma forma com o prazo prescricional para repetição de indébito: quem pagou a maior ou indevidamente, por não exercer o direito nos primeiros cinco anos, estaria a receber como "prêmio" idêntica dilação de prazo.

É certo que o lançamento por homologação *pode* ser lançado tão logo acontecido o fato gerador. Assim, o termo *poderia*, inserido no art. 173, I, do CTN para delimitar o marco inicial da decadência, precisa ser interpretado como se referindo ao início do tempo em que o lançamento de ofício (em substituição do de homologação, no caso de imposto devido maior que o apurado pelo contribuinte) *pode* ser feito, não o contrário, como pretende o STJ, ao interpretar que o prazo para o lançamento de ofício só começa após o fim do prazo para homologação.

Esclarecido porque compreendo como de prescrição o prazo para a formulação do pedido de restituição ou de compensação, sublinho que a recorrente não possui ação judicial autorizativa de repetição do indébito em questão.

---

[10] *idem, ibidem*, p. 3.
[11] Cf. voto do Min. do STJ, Humberto Gomes de Barros, relator do RE nº 69.308/SP.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 29 / 06 / 05
VISTO

Processo nº : 10835.000477/99-58
Recurso nº : 124.491
Acórdão nº : 203-10.001

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso, assegurando a restituição/compensação das parcelas pagas a maior, relativamente aos recolhimentos discriminados na planilha de fls. 65/67 e cujas cópias de DARF estão acostadas às fls. 02/32. Cabe à Secretaria da Receita Federal comprovar os recolhimentos e realizar os cálculos do indébito, aplicando na sua correção os índices da Norma de Execução SRF/COSIT/COSAR nº 08/97, com juros SELIC a partir de 01/01/96.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2005.

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS