



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10835.000884/99-00  
Recurso nº : 202-126603  
Matéria : RESTITUIÇÃO/COMP PIS  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Recorrida : 2ª CÂMARA DO SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Interessada : CREMONE MOTONÁUTICA LTDA  
Sessão de : 22 de janeiro de 2007  
Acórdão nº : CSRF/02-02.548

PIS. PEDIDO DE RETITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. Cabível o pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior título de Contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1998, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado a partir da edição da Resolução nº 49/Senado Federal.

Recurso especial negado.

Vistos relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos dos relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator), Antonio Carlos Atulim e Henrique Pinheiro Torres que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Dalton César Cordeiro de Miranda.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA  
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 ABR 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPES, ADRIENE MARIA DE MIRANDA e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 10835.000884/99-00  
Acórdão nº : CSRF/02-02.548  
  
Recurso nº : 202-126603  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : CREMONE MOTONÁUTICA LTDA

## Relatório

Trata o processo de pedido de ressarcimento de fls.1 a 9, lavrado em 11/05/1999, no valor de R\$45.547,05, onde a interessada solicitou compensação da diferença entre os valores referentes a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS, recolhidos com base nos Decretos-Leis nºs 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais, e aqueles apurados de acordo com a Lei Complementar (LC) nº 7, de 7 de Setembro de 1970, referentes ao período de 07/1988 a 11/1995, conforma planilha de fls 14 e 15, com débitos diversos.

A autoridade Delegada de primeira instância indeferiu a solicitação da contribuinte de fls 205 a 209, onde sustenta que, o direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contando da data de extinção do crédito tributário, assim também compreendidos o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação, enquanto ao prazo de recolhimento, as Normas legais supervenientes alteram o prazo de recolhimento da contribuição para o PIS.

Irresignada com a decisão da DRJ em Ribeirão Preto-SP, a interessada interpôs Recurso Voluntário, de fls. 217 a 226, a este Conselho de Contribuintes, onde alegou e fundamentou, em suma, que:

- A Doutrina e Jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores, no caso de tributos sujeitos a homologação, caso do PIS, em que o contribuinte realiza os recolhimentos e aguarda um período quinquenal pela manifestação ou não da Autoridade competente, a extinção do crédito tributário realiza-se no momento desta homologação. O prazo quinquenal conta-se a partir da extinção, portanto, dez anos após a data do pagamento.
- Se o pedido de compensação foi protocolizado em 11/05/1995, a recorrente tem o direito à compensação das contribuições pagas a mais desde 11/05/1985, não havendo se falar em decadência.
- Exceto a questão da decadência, o único fundamento utilizado pelo julgador para o indeferimento da compensação foi a tese de que a Lei. nº 7.691/98 alterou o artigo 6º da LC 07/70, sendo assim, a base de cálculo da contribuição não seria o faturamento do sexto mês anterior ao fato gerador.

Os membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, através da decisão de fls. 234 a 240, acordaram, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos da seguinte ementa:

*"PIS.PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.  
DECADÊNCIA.*

Processo nº : 10835.000884/99-00  
Acórdão nº : CSRF/02-02.548

Cabível o pleito de restituição/compensação de valores recolhidos a maior, a título de Contribuição para o PIS, nos moldes dos inconstitucionais Decretos-Leis nº 2.445 e 1.449, de 1998, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado a partir da edição da Resolução nº49, do Senado Federal LC Nº 7/70.SEMESTRALIDADE

Ao analisar o disposto no art. 6º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 7/70, há de se concluir que “faturamento” representa a base de cálculo do PIS (faturamento do sexto mês anterior), inerente ao fato gerador( de natureza eminentemente temporal, que ocorre mensalmente) relativo à realização de negócios jurídicos ( venda de mercadorias e prestação de serviços). A base de cálculo da contribuição em comento permaneceu incólume e em pleno vigor até a edição da MP nº1.212/95, quando a partir dos efeitos desta, a base de cálculo do PIS passou a ser considerado o faturamento do mês anterior.

**Recurso provido em parte”.**

Às fls. 242 a 247, o representante da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, alegando contrariedade à lei no tocante ao entendimento firmado – por maioria de votos – pela 2ª Câmara do 2ºCC, para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se o prazo de cinco anos de restituição e/ou compensação para o PIS a partir do recolhimento, ex vi art. 165, I e 168, I, ambos do CTN.

Sem Contra-razões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator.

O recurso especial da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional pode ser admitido nos termos do art. 32, I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de pedido de repetição de indébito tributário, cumulado com pedido de compensação, de alegados recolhimentos a maior da contribuição para o Pis, nos períodos de apuração de julho de 1988 a novembro de 1995, efetuados na forma das Decretos Leis nº 2.445/88 e 2.449/88, declarados inconstitucionais pelo STF e retirados do mundo jurídico pela Resolução do Senado Federal nº 49/95.

A Câmara Recorrida decidiu que o direito à repetição do indébito não havia decaído, visto que o prazo decadencial para o exercício desse direito, nas hipóteses de pedido de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. In casu, tendo a recorrente ingressado com seu pedido de compensação em 31 de março de 2000, não haveria que se falar em extinção do crédito pugnado, visto que a decadência só se concretiza em 10 outubro de 2000.

A recorrente por sua vez, pede a aplicação do prazo de cinco anos para restituição do tributo pago indevidamente contado a partir da data da extinção do crédito tributário, que operar-se-ia tão logo se efetue o pagamento indevido, ex. vi art. 168, I c/c 165, I, ambos do CTN.

Desnecessário se faz a distinção entre prescrição e decadência, no caso do direito de repetir o indébito, quando este direito está claramente descrito em categorias jurídicos-positivas (arts. 165 e 168 do CTN). Não podemos nos afastar do fato de que, decadência e prescrição são, no dizer de Pontes de Miranda (Tratado do Direito Privado, vol.6, p.100) conceitos jurídicos-positivos.

Estas categorias jurídicos-positivas estão muito bem delineados nos artigos 165, I e 168, I, do CTN, verbis:

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

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

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

*I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;”(grifei)*

Releva ressaltar para os adeptos da tese dos “cinco mais cinco” que o § 1º do artigo 150 afirma que no lançamento por homologação o pagamento extingue o crédito tributário,

por condição resolutória de ulterior homologação. Essa condição não descaracteriza a extinção do crédito no momento do pagamento do tributo, pois não impede a eficácia imediata do ato produzido. Aliás, tal aspecto ratificado pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, que definiu, em seu art. 3º, o momento da ocorrência da extinção do crédito tributário:

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

Portanto, não há como se aceitar a tese de que no lançamento por homologação a extinção do crédito tributário se dá com a sua homologação, seja pelo decurso de prazo de cinco anos ou por ato da autoridade administrativa.

### **Refutação da Tese dos cinco mais cinco anos**

Outrossim, o art. 173, I não poderia ser utilizado para os defensores daquela tese. Explico-me melhor. É sabido que os argumentos utilizados pelos defensores dessa tese quanto a decadência de repetir o indébito foram extraídos a partir dos argumentos utilizados na análise do fenômeno da decadência do lançamento. Esse empréstimo de argumentos oriundos da situação de lançamento para a situação de repetição do indébito se escora em um forte pressuposto: que as situações sejam simétricas de forma que a argumentação utilizada em uma se amoldaria completamente na outra. Desse pressuposto pode-se extrair ainda uma outra consequência, se ambas as situações de fato forem dignas de simetria, qualquer falha, por exemplo, na argumentação concernente à decadência do lançamento irá refletir-se automaticamente nos pilares da argumentação atinente à decadência de repetir o indébito.

Quanto ao primeiro pressuposto, de plano verifica-se que as situações são **assimétricas**, pois mesmo que admitíssemos que o lançamento não se extingue com o pagamento antecipado, mas sim com sua homologação, não existe possibilidade alguma, nem teórica nem muito menos prática, de se admitir que o pagamento indevido só possa ser repetido após a homologação do lançamento e não no dia seguinte ao evento que caracterizou o pagamento indevido, como vem sempre ocorrendo na praxe cotidiana. Por essa linha de raciocínio, o direito de pleitear o indébito só surgirá ao final do prazo de homologação tácita, de modo que o contribuinte ficaria impedido de pleitear a restituição antes do prazo de cinco anos para homologação, tendo que aguardar a extinção do crédito pela homologação, o que nos parece um absurdo. Ou mesmo, que uma vez efetuado o pagamento antecipado, o contribuinte necessitaria aguardar que sobrevenha a homologação tácita ou expressa para requerer certidão negativa de débitos, nos termos do art. 205 do CTN, situação que seria mais absurda ainda. Isso tudo se dá, porque o pagamento antecipado, ainda que em montante inferior ao devido, gera efeitos jurídicos a partir do momento em que é efetuado, passando o sujeito passivo a ser detentor de direitos mesmo antes da homologação tácita ou expressa.

Apenas para argumentar, mesmo que por absurdo admitíssemos o pressuposto de que ambas as situações são simétricas (lançamento e repetição de indébito), são muitos os argumentos infirmam a tese dos “cinco mais cinco anos” no que diz respeito ao lançamento, senão vejamos.

De fato, o art. 173, I não poderia ser utilizado para os defensores daquela tese pois o que se homologa não é pagamento, mas sim a atividade, logo a falta do pagamento não enseja que

se saia do escopo do art. 150, §4º (lançamento por homologação) para adentrar a seara do lançamento de ofício (art. 173, I), numa interpretação sistemática totalmente incoerente.

**CTN**

*"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:  
(...)" (grifei)*

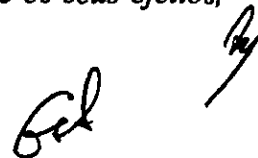
Como se não bastassem essas falhas, ainda forte no mestre Eurico de Santi, a sobredita tese ainda recai em outro equívoco maior: ao interpretar o art.173, I, tomou a expressão "poderia" como "poder-que-não-pode-mais", como função demarcadora do prazo decadencial. Esqueceu-se o intérprete que "poder" não é conduta, é modalizador de conduta, imprestável, portanto, para ser demarcador do prazo decadencial. O intérprete deveria no caso ter tomado como conduta o primeiro momento que se "poderia lançar", e não a perda do poder de lançar (último poderia), acarretando ainda um outro equívoco, qual seja, o desencadeamento do fenômeno da recursividade infinita. Pois, nada impede de a perda de poder sempre se instale novamente no antecedente da norma como hipótese para o surgimento de novo poder (173, I), em prazo subsequente, de forma que, ao cabo dessa "nova" competência, se dá novamente outro poderia, que outra vez, faz iniciar prazo para lançar e assim *ad eternum*. O absurdo e a insegurança no direito se instala, justamente o que a decadência e a prescrição desejam evitar.

**Impossibilidade da ADIN reabrir o prazo de prescrição**

Em relação a imprescritibilidade do acórdão em ADIN que declarou a inconstitucionalidade de leis tributáveis (Decretos Leis nº 2.445/88 e 2.449/88) reabrir prazo de prescrição, a doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi nos ensina com muita propriedade, calcada na importância de um período basilar do Direito – A Segurança Jurídica (Decadência e prescrição no Direito Tributário, 2ª edição, Ed. Max Limonad, págs. 276/277):

*"A impossibilidade da ADIN reabrir o prazo da prescrição.*

*A máquina do tempo instalada no interior do direito não permite que seu operador navegue no 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 posituação no presente consolida juridicamente o passado. No direito tributário, a segurança jurídica garante a consolidação do passado impondo o Legislativo, que produz leis, o limite da irretroatividade da lei; ao Executivo, que produz atos administrativos, o limite da decadência 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 assumir a trajetória da lei no presente e os seus efeitos, ainda que no futuro essa lei deixe de ser lei.*



*(...) 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 relação do princípio do actio nata. Trata-se de petição de princípio: significa sobrepor como premissa a conclusão que se pretende. O acórdão em ADIN não faz surgir novo direito de ação, serve tão-só como novo fundamento jurídico para exercer o 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 constituímos a partir dos dispositivos do CTN."*

O § 1º do Decreto nº 2.346/97, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais, vincula a autoridade administrativa a decidir da seguinte forma, *verbis*:

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

Sobredita ressalva no decreto regulamentador deixa patente que a declaração de inconstitucionalidade, mesmo com efeito ex tunc, não pressupõe que o ato/norma não tenha existido e produzido os seus efeitos enquanto não expurgado do mundo jurídico. Tal ilação se mostra correta seja analisado sob o prisma do Sistema Kelseniano, seja pelo prisma do Sistema Portando, senão vejamos.

Na concepção Kelseniana, o fundamento de validade de uma norma independe de seu conteúdo, bastando que sejam aferidas a competência do Órgão criador e o adequado procedimento de criação da norma inferior. Essa análise sintática da validade faz com que o norma passe a existir no momento em que é considerada válida sintaticamente. Isso porque, para Kelsen, a validade é entendida como um conceito relacional de pertencibilidade. Ou seja, a norma válida é a que existe e produz os seus efeitos até ser retirada do sistema por uma outra norma. Daí se vê, que para Kelsen, mesmo que a norma tenha sido retirada do mundo jurídico através de uma Declaração de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* isso não impede que ela tenha produzido os seus efeitos e tenha convalidado pela decadência enquanto não tenha sido decretada a referida inatividade.

No sistema Ponteano, em que o Plano da Existência, diferentemente de Kelsen, se destaca do Plano da Validade aquele raciocínio também prevalece, pois justamente pode haver

atos/normas que existem e produzem efeitos (Eficácia) independentemente de sua validade. Ora, se a Declaração de Inconstitucionalidade “ataca” o plano da validade, isso quer dizer que o Plano da Existência se mantém incólume, produzindo os seus efeitos até a decretação da nulidade. Para Pontes de Miranda, o que não é não necessita ser desfeito (desconstituído), precisamente porque nunca existiu, nunca foi. Seguindo esse raciocínio, a decretação de invalidade de uma norma, mesmo por Ação Declaratória de Inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc*, nunca poderia considerar uma norma como inexistente, mas tão somente inválida. Afinal, inexistência é conceito próprio do mundo dos fatos, nunca do mundo jurídico. O ato/norma inexistente seria sempre ineficaz, jamais convalidando pela prescrição/decadência, o que não aconteceria com o ato/norma inválido(a), como é o caso, que seria eficaz enquanto não decretada a invalidade e poderia convalidar.

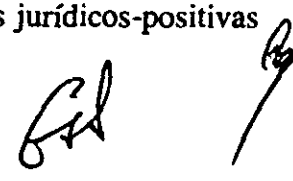
Diante deste quando, fica fácil entender a Doutrina de Eurico de Santi, calcada acertadamente em princípio basilar ao Direito - Segurança Jurídica -, quando diz que a tese da possibilidade da ADIN reabrir o prazo de prescrição/decadência recai na falácia da petição de princípio, pois aquilo que se tem que provar primeiro (a não-convalidação do ato), toma-se logo por conclusão. Na verdade, o que o Acórdão em ADIN faz, no dizer de Eurico de Santi, é fazer surgir “*novo fundamento jurídico para exercitar o direito de ação ainda não desconstituído pela ação do tempo no direito*”.

De fato as normas gerais e abstratas que regem a decadência e a prescrição produzem regras individuais e concretas que veiculam, em seu antecedente, o fato concreto do decurso do tempo qualificado pela omissão do contribuinte e, por consequência, a extinção do direito de pleitear o débito. O tempo, nesse caso é destacado como fato jurídico, fazendo com que o ato ainda eficaz e produzindo os seus efeitos, seja desconstituído pela ação do tempo no direito antes que a declaração de inconstitucionalidade produza também os seus efeitos invalidando o ato. Isso porque, no magistério de Ricardo Lobo Torres (A Declaração de Inconstitucionalidade e a restituição de tributos, p.99): “*O controle de legalidade não é absoluto, exige respeito do presente em que a lei é vigente (...) No campo tributário, especificamente, isso significa que a declaração de inconstitucionalidade não atingirá a coisa julgada, o lançamento definitivo, os créditos prescritos (...)*”.

Se admitirmos a imprescritibilidade da ADIN, sem o rompimento do processo de positivação do direito pela decadência/prescrição, teríamos que também admitir como corolário disso o absurdo de que todos os direitos subjetivos são imprescritíveis até que a constitucionalidade da lei seja objeto de controle pelo STF, disseminando-se, assim, sob o pretexto de se buscar a justiça, a total insegurança no direito, que é por sinal a maior das injustiças que o direito poderia permitir.

Outrossim, a Lei nº 9.868/99, calcada no princípio basilar do Direito – Segurança Jurídica e do interesse social, lançou novas luzes nessa questão, fazendo prevalecer aqueles sobre o princípio da legalidade, na medida em que autoriza o STF a modular a eficácia da declaração produzida, restringindo-lhes aos seus efeitos ou estabelecendo-lhe o *die a quo*.

Dessa forma, não há como o administrador público afastar a prescrição/decadência na repetição de indébito tributário, mesmo quando a inconstitucionalidade for declarada depois da ocorrência desse fato jurídico, em face de tudo que foi dito alhures e das normas gerais e abstratas correspondentes a estes institutos estarem perfeitamente descritas em categorias jurídicos-positivas na figura dos arts. 165 e 168 do CTN.



Processo nº : 10835.000884/99-00  
Acórdão nº : CSRF/02-02.548

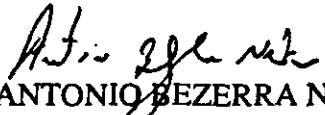
Assim, concluo que o termo inicial para contagem do prazo prescricional/decadencial de cinco anos para repetição do indébito tributário é a data da extinção do crédito tributário (pagamento indevido).

Isso posto, considerando que a contribuinte protocolizou seu pedido de repetição em 11/05/1999, os pagamentos efetuados antes de 11/05/1994, não podem ser restituídos e/ou compensados por estarem prescritos/decaídos.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, no sentido de considerar decaídos os recolhimentos anteriores a 11/05/1994 [1]

É assim como voto.

Sala das Sessões – DF, em 22 de janeiro de 2007.

  
ANTONIO BEZERRA NETO



**VOTO VENCEDOR**

**Conselheiro DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA, Redator.**

Em preliminar, voto meus esforços para a análise de tormentosa questão, que se não ainda alcançou este Colegiado de forma mais latente, por certo tomará. Assim, com respeito a meus pares, passo ao exame da questão da aplicação do *dies a quo* para o reconhecimento, ou não, de haver decaído a recorrente do direito em pleitear a restituição/compensação da Contribuição ao PIS, nos moldes em que formulada nestes autos.

O Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de sua Primeira Sessão, fixou o entendimento de que “..., no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silencia do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.”<sup>1</sup>

Para aquele Tribunal Superior de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência contando segundo a denominada tese dos 5+5, nos moldes em que acima transcrito.

Com a devida vênia àqueles que sustentam a referida tese, consigno que não me filio à referida corrente, pois, a meu ver, estar-se-á contrariando o **sistema constitucional** brasileiro em vigor que disciplina o **controle da constitucionalidade** e, conseqüentemente, os **efeitos** dessa declaração de inconstitucionalidade.

Ocorre que a defesa à tese dos 5+5 contraria o próprio sistema constitucional brasileiro, de acordo com o qual, uma vez declarada, pelo C. Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade de determinada exação em controle difuso de constitucionalidade, compete ao Senado Federal suspender a execução da norma declarada inconstitucional, nos termos em que disposto no artigo 52, inciso X, da Carta Magna, sendo que, a partir de então, **são tidos por inexistentes os atos praticados sob a égide da norma inconstitucional.**

A esse propósito, inclusive, cumpre observar as ligações de Mauro Cappelletti, ao discorrer sobre os efeitos do controle de constitucionalidade das leis:

<sup>1</sup> Recurso Especial nº 608.844-CE, Ministro José Delgado, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado em DJU, Sessão I, de 7/6/2004

“De novo se revela, a este propósito, uma radical e extremamente interessante contraposição entre o sistema norte-americano e o sistema austríaco, elaborado, como se lembrou, especialmente por obra de Hans Kelsen.

No primeiro desses dois sistemas, segunda a concepção mas tradicional, a lei **inconstitucional**, porque **contrária a uma norma superior**, é considerada **absolutamente nula** (“null and void”), e, por isto, **ineficaz**, pelo que o juiz, que exerce o poder de controle, não anula, mas, **meramente, declara uma (pré-existente) nulidade da lei inconstitucional.**” (destacamos).

No caso em tela foi justamente isso o que ocorreu. O C. Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do RE nº 148.754/RJ – portanto, em sede de controle concreto de constitucionalidade –, declarou inconstitucionais os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, que alteraram a sistemática de apuração do PIS, tendo o Senado, em 10.10.1995, publicado a **Resolução nº 49/95**, suspendendo a execução dos referidos diplomas legais.

A partir daquele momento, aquelas normas **declaradas** inconstitucionais foram expulsas do sistema jurídico, de forma que todo e qualquer recolhimento efetuado com base nas mesmas o foram de forma equivocada, razão pela qual possui a ora Embargante direito à restituição dos valores recolhidos, **independentemente de ter havido homologação desses valores ou não.**

Em verdade, como no sistema constitucional brasileiro predomina a tese da **nulidade** das normas inconstitucionais, cuja declaração apresenta eficácia *ex tunc*, todos os atos firmados sob a égide da norma inconstitucional são nulos. Conseqüentemente, todo e qualquer tributo cobrado indevidamente – como é o caso presente – é ilegal e inconstitucional, possuindo o contribuinte, ora recorrente, direito à repetição daquilo que contribuiu com base na presunção de constitucionalidade da norma.

**Não há, portanto, como se falar em prazo prescricional iniciado com o fato gerador, eis que, o teor do que prescreve o ordenamento pátrio, não há nem mesmo que se falar em fato gerador, eis que não há tributo a ser recolhido.**

Aliás, o C. Supremo Tribunal Federal há muito já exarou posicionamento no sentido de que uma vez declarada a inconstitucionalidade da norma que instituiu determinada exação, surge para o contribuinte o direito de repetir aquilo que pagou indevidamente. Vejamos:

“Declarada, assim, pelo Plenário, a inconstitucionalidade material das normas legais em que fundada a existência da natureza tributária, porque falta a título de cobrança de empréstimo compulsório -, segue-se o direito do contribuinte à repetição do que pagou (C.Trib. Nac., art. 165),



independentemente do exercício financeiro em que tenha ocorrido o pagamento indevido.”(Recurso Extraordinário nº 136.883-7/RJ, Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 13.9.1991)

Assim, admitir que a prescrição tem curso a partir do fato gerador da exação tida por inconstitucional implica em violação direta e literal aos princípios da legalidade e da vedação ao confisco, insculpidos nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso IV, ambos da Constituição Federal. **Isto porque, em se tratando de lei declarada inconstitucional, a mesma é nula; logo, não há que se conceber a exigência do tributo e, por conseguinte, que se falar em fato gerador do mesmo.** E, em sendo nula a exação, o seu recolhimento implica confisco por parte da Administração, devendo, portanto, ser restituído ao contribuinte – *in casu*, o valor confiscado.

Por certo, o nosso ordenamento jurídico prevê, como princípio, a prescritibilidade das relações jurídicas, razão pela qual não há que se conceber que o direito do contribuinte de reaver os valores cobrados indevidamente não sofra os efeitos da prescrição. Por outro lado, não se pode admitir que aquele, que de boa-fé e com base na presunção de constitucionalidade da exação outrora declarada inconstitucional, seja prejudicado com isso. Daí se mostra a necessidade da aplicação do princípio da razoabilidade.

Atendendo a essa lógica, compre a nós, Julgadores, analisar a situação e contrabalançar os fatos e direitos a fim de propiciar uma aplicação justa e equânime da norma. Considerar – como foi feito na presente situação – que, independentemente da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, o prazo prescricional para a contribuinte pleitear a restituição daqueles valores que recolheu indevidamente, teria início com o fato gerador (inexistente, por sinal) da exação, não se afigura a melhor solução, e tampouco, atende aos princípios da razoabilidade e da justiça, objetivo fundamental da República Federativa do Brasil (artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal).

A esse propósito, inclusive, vale observar que o próprio Superior Tribunal de Justiça e por sua Primeira Sessão, analisando embargos de divergência em recurso especial nº 143.994, publicado do Diário da Justiça de 5.4.2004, seguindo o voto do Ministro Relator Francisco Peçanha Martins, **firmou posicionamento nesse mesmo sentido**. Nesse sentido, confira-se trecho do voto condutor do aludido recurso.

“Na hipótese de ser declarada a inconstitucionalidade da exação e, por isso, excluída do ordenamento jurídico desde quando instituída como ocorreu com os Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, que alteravam a sistemática de contribuição do PIS (RE 148.754/RJ, DJ 04.03.94), penso que a prescrição só pode ser estabelecida em relação à ação e não com referência às parcelas recolhidas porque indevidas desde a sua instituição, tornando-se inexistente e, via de consequência, possibilitando a sua restituição ou



**compensação. Não há que se perquirir se houve homologação.**  
(destacamos e grifamos)

Cumpra ainda observar o que dispõe os artigos 165 e 168, ambos do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

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

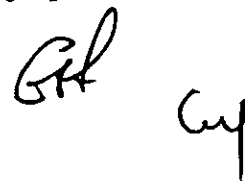
**I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;**

**II – nas hipóteses do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.”**

Com efeito, se um determinado contribuinte recolheu mais tributo do que o devido por um equívoco seu (artigo 165, inciso I, CTN), a prescrição tem início com a extinção do crédito tributário (artigo 168, inciso I, CTN) que se deu com a homologação do lançamento. Logo, correta a aplicação da tese esposada no acórdão recorrido.

Todavia, em casos, como o presente, em que o contribuinte recolheu tributo indevido (artigo 165, inciso I, CTN), com base em lei que, em momento ulterior, foi declarada inconstitucional, a contagem se dá de outra forma. Isso porque, no mundo jurídico, os Decretos Leis que tinham instituído a cobrança indevida, não existem, de modo que não se pode falar em crédito tributário propriamente dito.

Com isso, aplica-se, subsidiariamente o Decreto nº 20.910/32, de acordo com o qual **“as dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza,**

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is in dark ink and appears to be 'GIL'. The second signature is in a lighter ink and appears to be 'Cuy'.

Processo nº : 10835.000884/99-00  
Acórdão nº : CSRF/02-02.548

**prescrevem em 5 (cinco) anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem.**” (artigo 1º).

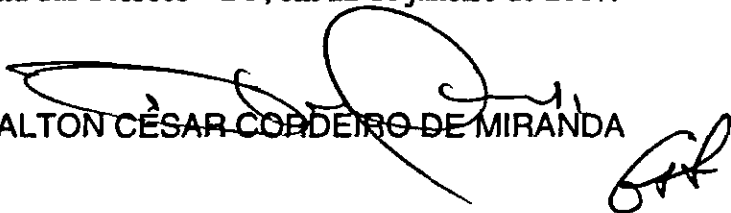
Como o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, em controle concreto de constitucionalidade, essa decisão só passou a ter eficácia *erga omnes* com a publicação da Resolução do Senado nº 49, de 10/10/1995, momento em que a recorrente passou a fazer *jus* à restituição dos valores pagos indevidamente.

Levando-se, ainda, em consideração que o prazo prescricional é de cinco anos, a prescrição para a contribuinte pleitear a restituição da quantia paga indevidamente somente se consumaria em outubro de 2000.

*In casu*, o pleito foi formulado pela recorrente em pedido anterior a outubro de 2000, o que afasta a decadência do referido pedido administrativo.

Assim, voto pela negativa de provimento ao apelo interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões – DF, em 22 de janeiro de 2007.

  
DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA