



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	0. 16 / 02 / 07
C	Rubrica

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SEA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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

Cabível o pleito de restituição/compensação 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, sendo que o prazo de decadência/prescrição de cinco anos deve ser contado a partir da edição da Resolução nº 49, do Senado Federal.

LC Nº 7/70. SEMESTRALIDADE.

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 monetária. Jurisprudência consolidada do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e, no âmbito administrativo, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SEA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso quanto a semestralidade; e II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto a decadência, nos termos do voto do Relator-Designado. Vencidos os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa (Relatora) e Antonio Carlos Atulim. Designado o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

Antonio Carlos Atulim
Presidente

Dalton Cesar Cordeiro de Miranda
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente), Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente), Raimar da Silva Aguiar, Antonio Zomer e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

Recorrente : SEA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, referente ao pedido de restituição de indébito da contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativo ao período apuração de agosto de 1988 a dezembro de 1994, no valor total de R\$23.370,92, cujo pedido foi protocolado em 10/08/1999.

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

"Trata o presente processo de pedido de restituição de indébito da Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS, relativo aos períodos de apuração entre agosto de 1988 e dezembro de 1994, conforme solicitação de fl. 01 e planilha anexa às fls. 84/85.

2. Instruem o pedido o demonstrativo de fls. 84/85 e guias de recolhimentos às fls. 03/74.

3. Com base no demonstrativo apresentado, depreendeu-se que a contribuinte pleiteou a alteração da base de cálculo para 0,75% do faturamento, com base na Lei Complementar (LC) nº 7, de 1970, art. 3º e LC nº 17, de 1973, art. 1º, além da mudança do mês de incidência para o sexto mês anterior ao do pagamento, sem correção da base de cálculo.

4. A DRF de Limeira, SP, no Despacho Decisório nº 10865/370 de 2000 (fls. 92/96), indeferiu a solicitação da contribuinte, tendo em vista a decadência do direito de pleitear a restituição. Além disso, não reconheceu o direito creditório conforme pretendeu a interessada, pois, de acordo com a tabela indicativa elaborada naquela decisão, à fl. 94, não restariam importâncias a serem restituídas.

5. Na referida decisão foi proferida a seguinte ementa:

Ementa: Não demonstrada a situação de pagamento indevido ou a maior, compete à autoridade administrativa decidir negativamente acerca do crédito pleiteado e não autorizar o seu pagamento. (Com fundamento no art. 7º da IN SRF nº 21/97).

O direito do Sujeito Passivo de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário, inclusive na hipótese de o pagamento ter sido efetuado com base em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. (Conf. Arts. 165 e 168 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966).

6. Inconformada com o indeferimento de seu pedido, a contribuinte apresentou a impugnação às fls. 106/118, requerendo a esta DRJ a reforma da decisão proferida pela DRF. Para tanto, alegou em suma:

7. O direito de pleitear a devolução daquilo que foi pago indevidamente inicia-se no mesmo instante em que o sujeito passivo da obrigação tributária passa a dispor de ação instrumentável para o fim de obter a condenação do fisco a restituir a quantia que obteve em demasia. Nessa linha de raciocínio, o E.Tribunal Regional Federal da Terceira Região tem se manifestado.

8. A contagem do prazo prescricional tem início na data do reconhecimento da inconstitucionalidade da lei, sendo esta reconhecida pelo próprio Poder Executivo pela



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleuzá Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

edição da Medida Provisória nº 1.175, de 1995, que fez as vezes da resolução do Senado Federal, suspendendo a execução das normas majoradoras da alíquota do Finsocial.

9. Mesmo que não seja aceita essa contagem, nossos tribunais têm decidido pelo prazo de 10 anos, pois, nos casos de lançamento de tributo sujeito a homologação, a extinção do crédito tributário não se dá pelo pagamento, mas pela homologação do lançamento.

10. O ato declaratório citado na decisão da DRF/Limeira só pode declarar um direito existente, não modificar, extinguir, ou criar, desrespeitando o princípio da moralidade jurídica que possibilita a previsibilidade dos efeitos jurídicos.”

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

“Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/1989 a 31/12/1994

Ementa: DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição de pagamentos indevidos, para compensação com créditos vincendos decai no prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário.

Solicitação Indeferida”.

Intimada a conhecer da decisão em 02/01/2004, a empresa insurreta contra seus termos, apresentou, em 03/02/2004, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, com as mesmas seguintes razões de dissentir:

- a) inoperosidade da decadência (ou da prescrição) do direito ao indébito por incorrência do lapso temporal de dez anos, consoante arts. 165 e 168 do CTN e jurisprudência do STJ e deste Conselho, os quais reproduz;
- b) desconsideração por parte da decisão recorrida da semestralidade da base de cálculo prevista na LC nº 07/70, inalterada pelas leis posteriores que estabeleceram correção monetária e prazo de recolhimento.

Alfim requer o deferimento do pedido de restituição/compensação com base em incorrência da decadência e na semestralidade da base de cálculo da contribuição para o PIS.

Incabível à espécie a exigência de garantia recursal.

É o relatório.

(Assinatura)

(Assinatura)



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
FI.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
(VENCIDO QUANTO À DECADÊNCIA)

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

São duas as matérias aqui controvertidas: a ocorrência ou não da prescrição (e não da decadência) do direito de repetir o indébito e a apuração deste indébito com observância da semestralidade da base de cálculo da contribuição em foco.

À fl. 01 consta o Pedido de Restituição, registrado no protocolo da Delegacia da Receita Federal em Limeira - SP em 10/08/1999, abrangendo o indébito do período de apuração compreendido entre agosto de 1989 e dezembro de 1994, cujos pagamentos foram efetuados entre fevereiro de 1990 e junho de 1995, conforme consta do quadro demonstrativo de fls. 84 e 85.

Quanto à prescrição, rendo-me aos fundamentos do voto proferido pelo Ministro do STJ Luiz Fux, mas não à sua conclusão. A matéria continua controvertida tanto entre os membros do Judiciário quanto entre os membros deste tribunal administrativo. Não dá mostras de convergência num ou noutro sentido.

Dante destas circunstâncias, considero o fato de que tal matéria já foi, iteradas vezes, tratada pelos três Conselhos de Contribuintes e pacificada 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 constitucionalidade pelo STF de lei tributária que vigeu e produziu seus efeitos até a ocorrência da manifestação do Tribunal Maior, se proferida em sede de controle concentrado ou se em sede de controle difuso, com efeitos *erga omnes* a partir da publicação de Resolução do Senado Federal, nos termos do inciso X do art. 52 da Constituição Federal, 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 constitucionalidade 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 constitucionalidade 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 me restou alternativa diferente da que agora me posicionei.

Apropriando-me de conclusões obtidas a partir de estudo monográfico¹ respeitante ao limite temporal para o exercício do direito de repetição de indébito, em face da

¹ Diversos autores. Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados. São Paulo: Quartier Latin. 2005. p. 127 e ss.



Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

decisão de constitucionalidade, seja proferida em sede do controle difuso, seja em controle concentrado, firmo meu voto, como a seguir transrito:

"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 atreve ao rito legislativo estabelecido, em face das consequências 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 constitucionalidade.*
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 exsurgida 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, sobrepõe 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 ensejar na*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

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. 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 consequente. Entretanto, no curso de sua trajetória para o passado no processo de anulação da juridicidade 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 secionando 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.”*

Portanto, meu voto é no sentido de considerar prescrito o direito à repetição do indébito relativo aos pagamentos efetuados em período anterior a cinco anos da data do pedido de restituição, datado de 10/08/1999, ou seja, o período anterior a 10/08/1994.

Agora, quanto à alegação da semestralidade da base de cálculo, após o elucidativo voto da Sra. Ministra Eliana Calmon, relatora do RE nº 144.708 – Rio Grande do Sul,



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

(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." (o destaque não é do original).

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 obliqua, alterando a base de cálculo, o que só a lei pode fazer."

Q
J



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

Nesse diapasão, como vem decidindo este Conselho, cuja jurisprudência já se encontra pacificada, bem como a da Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser reconhecido o direito da recorrente de 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 07/70, considerando-se a base de cálculo como sendo o faturamento do sexto mês anterior ao do fato gerador, sem aplicação de correção monetária sobre a mesma.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao pedido de restituição para acatar o direito à repetição dos indébitos relativos aos pagamentos efetuados a maior que o devido no período posterior a 10/08/1994, devendo ser observada a apuração da base de cálculo da contribuição pelo faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

Maria Cristina Roza da Costa
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleuza Takafuji
Cleuza Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

VOTO DO CONSELHEIRO
DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA
(DESIGNADO QUANTO À DECADÊNCIA)

O recurso voluntário da recorrente atende aos pressupostos para a sua admissibilidade, daí dele se conhecer.

Em preliminar, volto meus esforços para a análise de tormentosa questão, que se não ainda alcançou este Colegiado de forma mais latente, por certo o 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 Seção, fixou o entendimento de que "... no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio 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."²

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

Com a devida vénia 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, consequentemente, 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 art. 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 lições de Mauro Cappelletti, ao discorrer sobre os efeitos do controle de constitucionalidade das leis:

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

No primeiro desses dois sistemas, segunda a concepção mais 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

²Recurso Especial nº 608.844-CE, Ministro José Delgado, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado em DJU, Seção I, de 7/6/2004.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretária da Segunda Câmara

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 ou foram de forma equivocada, razão pela qual possui a ora recorrente 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. Consequentemente, todo e qualquer tributo cobrado indevidamente – como é o caso presente – é ilegal e inconstitucional, possuindo a 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, a 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 exigência 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 violação direta e literal aos princípios da legalidade e da vedação ao confisco, insculpidos nos art. 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*, à requerente –, 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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

exação outrora declarada inconstitucional, seja prejudicado com isso. Daí se mostra a necessidade da aplicação do princípio da razoabilidade.

Atendendo a essa lógica, cumpre 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 recorrente 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 (art. 3º, inciso I, da Constituição Federal).

A esse propósito, inclusive, vale observar que o próprio Superior Tribunal de Justiça, por sua Primeira Seção, analisando embargos de divergência no Recurso Especial nº 423.994, publicado no Diário da Justiça de 5/4/2004, seguindo o voto do Ministro Relator Francisco Peçanha Martins, firmou posicionamento **nesse mesmo 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 inexigível e, via de consequência, possibilitando a sua restituição ou compensação. Não há que perquirir se houve homologação." (destacamos e grifamos)

O acórdão recorrido, por seu turno, externou posicionamento no sentido diametralmente oposto, qual seja, de que o termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional teria início com o fato gerador da exação, variando conforme a homologação, desconsiderando a existência ou não de declaração de inconstitucionalidade da norma.

Cumpre ainda observar o que dispõe os arts. 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, ressalvado 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 art. 165, da data da extinção do crédito tributário;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília-DF, em 31/10/2005

2º CC-MF
FL.

Processo nº : 10865.001274/99-11
Recurso nº : 127.864
Acórdão nº : 202-16.553

Cleusa Takafuji
Cleusa Takafuji
Secretaria da Segunda Câmara

II – nas hipóteses do inciso III do art. 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.” (destaquei)

Com efeito, se um determinado contribuinte recolheu mais tributo do que o devido por um equívoco seu (art. 165, inciso I, CTN), a prescrição tem início com a extinção do crédito tributário (art. 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 (art. 165, inciso I, CTN), com base em lei que, em momento ulterior, foi declarada inconstitucional, a contagem se dá de outra forma. Isto 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, prescrevem em 5 (cinco) anos, contados da data do ato ou fato do qual se originarem.” (art. 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 nº 49, do Senado Federal, 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 recorrente pleitear a restituição da quantia paga indevidamente somente se consumaria em 10/10/2000.

In casu, o pleito foi formulado pela recorrente em 10/08/99, portanto, anterior a 10/10/2000, o que afasta a decadência do referido pedido administrativo.

Em face do exposto e ratificando as razões da Relatora, quanto a semestralidade, voto pelo provimento parcial do recurso, para o fim de declarar o direito da recorrente ao pleito de restituição reclamado, cabendo à SRF a competência para a averiguação da liquidez e certeza dos créditos e débitos em discussão nestes autos, que fiscalizará o encontro de contas efetuadas pela contribuinte, atendendo, na feitura dos cálculos, a forma declarada.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 13 de setembro de 2005.

DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA