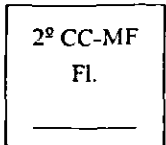
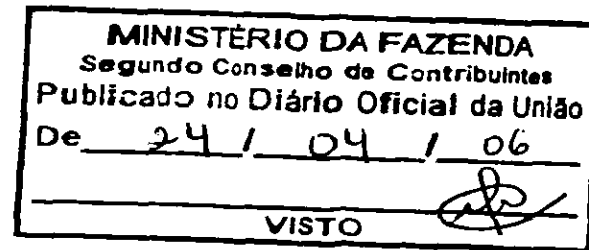




Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

Recorrente : PRAFESTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DE FESTAS LTDA.  
Recorrida : DRJ em Campinas - 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 49/95, 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 nº 1.212/95, 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.**

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/9/2005

*Cleusa Inakafuji*  
Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRAFESTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DE FESTAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Atulim e Maria Cristina Roza da Costa, que entendiam que o prazo de decadência era de cinco anos, contados da data do pagamento indevido. A Conselheira Maria Cristina Roza da Costa apresentou declaração de voto.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2005.

*Antonio Carlos Atulim*  
Antonio Carlos Atulim  
Presidente

*Dalton Cesar Cordeiro de Miranda*  
Dalton Cesar Cordeiro de Miranda  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro, Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Antonio Zomer e Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleusa Fukusugi*

Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

Recorrente : **PRAFESTA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ARTIGOS DE FESTAS  
LTDA.**

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de natureza voluntária (fls. 187/205) com interposição fundamentada no art. 33 do Decreto nº 70.235/72 (P.A.F.), no qual é reclamada a revisão e reforma do Acórdão nº DRJ/CPS 4.503, de 22 de julho de 2003, uma vez que, ao contrário do decidido, não teria decaído o direito da contribuinte em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos a maior e a título de PIS, sendo que, aos mesmos, ainda deve ser observado o critério da semestralidade.

É o relatório.

*[Assinatura]*

*cul*



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

Secretária de Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA

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 a recorrente decaído do direito de pleitear a restituição/compensação da Contribuição para o PIS, nos moldes em que formulada nestes autos.

O Superior Tribunal de Justiça, por intermédio de sua Primeira Seção, fixou o entendimento de que *"Como já ficou consignado em diversos antecedentes, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade, pelo Pretório Excelso, da discutida exação, houve recolhimento indevido (RE nº 148.754-2/RJ, publicado no DJU de 04.03.94 e com trânsito em julgado em 16.03.94) e assiste ao contribuinte o direito de ser ressarcido."* Assim, *"... para as hipóteses restritas de devolução do tributo indevido, por fulminado de inconstitucionalidade, desenvolveu tese segundo a qual se admite como dies a quo para a contagem do prazo para repetição do indébito pelo contribuinte a declaração de inconstitucionalidade da contribuição para o PIS."*<sup>1</sup>

Para aquele Superior Tribunal de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência de cinco anos para pleitear a devolução, contado tal prazo a partir do trânsito em julgado da decisão da Corte Suprema que declarou inconstitucional a aludida exação.

Para aquele Tribunal Superior de Justiça, portanto, reconhecida é a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência de cinco anos para pleitear a devolução, contado tal prazo a partir do trânsito em julgado da decisão da Corte Suprema que declarou inconstitucional a aludida exação.

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.

A Corte Suprema, quando da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, proferida em sua composição plenária, o fez por ocasião do julgamento de Recurso Extraordinário interposto por Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e Outros e em desfavor da União Federal.<sup>2</sup>

A meu ver e a despeito da decisão ter sido exarada pelo órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, os efeitos daquela declaração de inconstitucionalidade em comento, quando de

<sup>1</sup> AgRg no Recurso Especial nº 331.417/SP, Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acórdão publicado no DJU, Seção I, de 25/8/2003.

<sup>2</sup> Recurso Extraordinário nº 148.754-2/RJ, Ementário nº 1735-2.

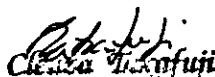


Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

  
Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

seu trânsito em julgado, somente surtiram para as partes envolvidas naquela lide, pois promovida pela via de exceção.<sup>3</sup>

E nesses termos, já dissertava e interpretava Rui Barbosa o tema, ao afirmar que decisões proferidas pela via de exceção "... deveriam adotar-se 'em relação a cada caso particular, por sentença proferida em ação adequada e executável entre as partes'." <sup>4</sup>

Na sistemática constitucional brasileira vigente, a declaração de inconstitucionalidade definitiva e em grau de Recurso Extraordinário, como na hipótese de que se está tratando, somente pode surtir efeitos *inter partes*<sup>5</sup>, e, não, *erga omnes*, como se fundou equivocadamente o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, pois a prestação jurisdicional realizada pela Corte Suprema não o foi de forma direta e abstrata<sup>6</sup>, ou seja, não declarava direitos a todos os contribuintes indistintamente.

<sup>3</sup> "8. O sistema brasileiro de controle da constitucionalidade das leis

*Temos no Brasil duas sortes de controle de constitucionalidade das leis: o controle por via de exceção e o controle por via de ação.*

*Em nosso sistema constitucional, o emprego e a introdução das duas técnicas traduzem de certo modo uma determinada evolução doutrinária e institucional que não deve passar despercebida.*

*Com efeito, a aplicação da via de exceção, unicamente pelo recurso extraordinário, a princípio, e a seguir também pelo mandado de segurança, configura o momento liberal das instituições pátrias, volvidas preponderantemente, desde a Constituição de 1891, para a defesa e salvaguarda dos direitos individuais.*

(...)

*O controle por via de exceção é de sua natureza o mais apto a prover a defesa do cidadão contra atos normativos do Poder, porquanto em toda demanda que suscite controvérsia constitucional sobre lesão de direitos individuais estará sempre aberta uma via recursal à parte ofendida.*

(...)

A) *A via de exceção, um controle já tradicional*

*A via de exceção no direito constitucional brasileiro já tem raízes na tradição judiciária do País. Inaugurou-se teoricamente com a Constituição de 1891(45), que institui recursos o Supremo das sentenças prolatadas pelas justiças dos Estados em última instância.*

(...)." (Curso de Direito Constitucional, Paulo Bonavides, Malheiros Editores, 11ª edição, págs. 293/296)

<sup>4</sup> op.cit. pág. 296

<sup>5</sup> "(...)"

*O Tribunal, no exercício de sua função de aplicador do direito, deixa de aplicar em relação à litis a lei inconstitucional, o que, porém, não vem afetar sua obrigatoriedade em relação aos demais não participantes da questão levada à apreciação pelo Poder Judiciário, de tal forma que, continuando a existir e obrigar no universo jurídico, todas as pessoas que queiram que a elas se estenda o benefício da inconstitucionalidade já declarada em caso idêntico, devem postular sua pretensão junto aos órgãos do Poder Judiciário, para que possam eximir-se do cumprimento da mesma. Já que em nossa sistema as decisões judiciais têm seu alcance limitado às partes em litígio, salvo nos casos de declaração de inconstitucionalidade em tese, o que ainda será analisado posteriormente (44).*

(...)." (Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade, Regina Maria Macedo Nery Ferrari, Editora Revista dos Tribunais, 3ª edição, ampliada e atualizada de acordo com a Constituição Federal de 1988, págs. 112/113)

<sup>6</sup> "As decisões consubstanciadoras de declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive aquelas que importem em interpretação conforme à Constituição e em declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, quando proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de fiscalização normativa abstrata, revestem-se de eficácia contra todos ('erga omnes') e possuem efeito vinculante em relação a todos os magistrados ... , impondo-se, em consequência, à necessária observância ..., que deverão adequar-se, por isso mesmo, em seus pronunciamentos, ao que a Suprema Corte, em manifestação subordinante, houver decidido, seja no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade, seja no da ação declaratória de constitucionalidade, a propósito da validade ou da invalidade jurídico-constitucional de determinada lei ou ato normativo." (Reclamação nº



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleusa Takafuji*

Secretária de Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

Pois bem, a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, somente surtiu efeitos para Itaparica Empreendimentos e Participações S.A. e Outros e a União Federal. Assim, somente para Itaparica e Outros seria aplicável o entendimento de que é quinquenal o prazo para a repetição dos valores recolhidos a maior a título da Contribuição para o PIS, a partir do trânsito em julgado de referida declaração; ou, então, para contribuinte que tenha ingressado com ação judicial e obtido manifestação judicial própria a seu favor.

Para a hipótese desses autos e para os demais contribuintes, que não ingressaram em Juízo para discutir tal inconstitucionalidade, tenho que o prazo decadencial quinquenal deve ser contado (e observado) a partir da edição da Resolução nº 49 do Senado Federal, aliás, como vem sendo acertadamente decidido por este Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda<sup>7</sup>.

Sustento e corroboro o entendimento deste Segundo Conselho de Contribuintes na afirmativa de que cabe ao Senado Federal “suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”, nos exatos termos em que vazado o inciso X do art. 52 da Carta Magna.

Abrindo aqui um parênteses e ao contrário – e com o devido respeito ao que defende e vem sinalizando o Ministro Gilmar Mendes<sup>8</sup>, em diversas decisões monocráticas, por

2143/Agravo Regimental/ SP, Ministro relator Celso de Mello, Tribunal Pleno do S.T.F., [www.stf.gov.br](http://www.stf.gov.br), site acessado em 26/08/2003)

<sup>7</sup> “O direito de pleitear o reconhecimento de crédito com o conseqüente pedido de restituição/compensação, perante a autoridade administrativa, de tributo pago em virtude de lei que se tenha por inconstitucional somente nasce com a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, ou com a suspensão, pelo Senado Federal, da lei declarada inconstitucional, pela via indireta.” Recurso Voluntário nº 120.616, Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt, Acórdão nº 202-14.485, publicado no DOU, I, de 27/8/2003, pág. 43.

<sup>8</sup> “(...) Esse novo modelo legal traduz, sem dúvida, um avanço, na concepção vetusta que caracteriza o recurso extraordinário entre nós. Esse instrumento deixa de ter caráter marcadamente subjetivo ou de defesa dos interesse das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. Trata-se de orientação que os modernos sistemas de Corte Constitucional vêm conferindo ao recurso de amparo e ao recurso constitucional (Verfassungsbeschwerde). Nesse sentido, destaca-se a observação de Häberle segundo a qual ‘a função da Constituição na proteção dos direitos individuais (subjetivos) é apenas uma faceta do recurso de amparo’, dotado de uma ‘dupla função’, subjetiva e objetiva, ‘consistindo esta última em assegurar o Direito Constitucional objetivo’ (Peter Häberle, O recurso de amparo no sistema germânico, Sub judice 20/21, 2001, p. 33 (49). Essa orientação há muito mostra-se dominante também no direito americano. Já no primeiro quartel do século passado, afirmava Triepel que os processos de controle de normas deveriam ser concebidos como processos objetivos. Assim, sustentava ele, no conhecido Referat sobre ‘a natureza e desenvolvimento da jurisdição constitucional’, que, quanto mais políticas fossem as questões submetidas à jurisdição constitucional, tanto mais adequada pareceria a adoção de um processo judicial totalmente diferenciado dos processos ordinários. ‘Quanto menos se cogitar, nesse processo, de ação (...), de condenação, de cassação de atos estatais – dizia Triepel – mais facilmente poderão ser resolvidas, sob a forma judicial, as questões políticas, que são, igualmente, questões jurídicas’. (Triepel, Heinrich, Wesen und Entwicklung deer Staatsgerichtsbarkeit VVDStRL, vol. 5 (1929), p. 26). (...) OU, nas palavras do Chief Justice Vinson, ‘para permanecer efetiva, a Suprema Corte deve decidir os casos que contenham questões cuja resolução haverá de ter importância imediata para além das situações particulares e das partes envolvidas’ (‘To remain effective, the Supreme Court must continue to decide only those cases wich present questions whose resolutions will have immediate importance far beyond the particular facts and parties involved’) (Griffin, op. cit., p. 34). De certa forma, é essa a visão que, com algum atraso e relativa timidez, ressalte-se, a Lei nº 10.259, de 2001, busca imprimir aos recursos extraordinários, ainda que, inicialmente, apenas para



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 21/9/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

*Cleiza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

ele exaradas no exercício da magistratura no Supremo Tribunal Federal -, filio-me à corrente doutrinária que defende que a “ ... nós nos parece que essa doutrina privatística da invalidade dos atos jurídicos não pode ser transposta para o campo da inconstitucionalidade, pelo menos no sistema brasileiro, onde, como nota Themístocles Brandão Cavalcanti, a declaração de inconstitucionalidade em nenhum momento tem efeitos tão radicais, e, em realidade, não importa por si só na eficácia da lei(25).”<sup>9</sup>

E ao aderir a tal corrente doutrinária, observadora que é do sistema constitucional brasileiro, concluo que a declaração de inconstitucionalidade promovida por intermédio de decisão plenária da Corte Suprema, que veio a se tornar definitiva com seu trânsito em julgado, **somente** passará a ter os efeitos de sua inconstitucionalidade (e aplicação) *erga omnes*, a partir da legítima e constitucional suspensão pelo Senado Federal. Neste sentido, aliás, posicionam-se de forma firme José Afonso da Silva<sup>10</sup>, Paulo Bonavides<sup>11</sup>, Regina Maria Macedo Nery Ferrari<sup>12</sup>, Celso Ribeiro Bastos e André Ramos Tavares<sup>13</sup>.

Assim, e com relação ao caso em concreto, concluo que o prazo decadencial/prescricional para se pleitear a restituição/compensação, nos moldes como pretendido pela recorrente, é de 05 (cinco) anos contados a partir da edição da Resolução nº 49, de 09/10/1995, do Senado Federal, e após decisão definitiva do Supremo Federal, que declarou inconstitucional a exigência da Contribuição para o PIS, nos moldes dos Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88.

*In casu*, o pleito foi formulado pela recorrente em 31/8/1999, portanto, anterior a 10/10/2000, o que afasta a decadência do referido pedido administrativo.

Passo – uma vez afastada a decadência que não atinge o direito da recorrente em pleitear a restituição/compensação dos valores recolhidos a maior a título do PIS – a enfrentar a segunda questão posta nestes autos, que em apertada síntese restringe-se a analisar qual é a base de cálculo que deve ser usada para o cálculo do PIS: se aquela correspondente ao sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, entendimento esposado pela recorrente, ou se ela é o faturamento do próprio mês do fato gerador, sendo de seis meses o prazo de recolhimento do tributo.

---

*aqueles interpostos contras as decisões dos juizados federais.” (Recurso Extraordinário nº 360.847/SC, Medida Cautelar, DJU, I, de 15/8/2003, pág. 66)*

<sup>9</sup> *Curso de Direito Constitucional Positivo*, José Afonso da Silva, Malheiros Editores, 22ª edição, revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional (até a Emenda Constitucional nº 39, de 19/12/2002, pág. 53)

<sup>10</sup> op. cit., págs. 52 a 54

<sup>11</sup> op. cit., pág. 296

<sup>12</sup> op. cit., págs. 102 a 116

<sup>13</sup> “(...). Isso ocorre, no Direito brasileiro, nos casos de inconstitucionalidade proferida em sede de controle difuso. O Senado, como se verá, atua, em tal hipótese, suspendendo a eficácia da lei. Contudo, essa situação só ocorre porque o Supremo Tribunal Federal revela-se, a um só tempo, como Corte Constitucional e último tribunal na escala judicial. No caso específico de decisão proferida em sede de recurso extraordinário, atua como órgão último do Poder Judiciário, e sua decisão só produz efeitos erga omnes após a manifestação do Senado. Já, quando atua como Corte Constitucional, fiscalizando direta e abstratamente a constitucionalidade das leis, sua decisão independe de manifestação senatorial para a produção dos efeitos típicos. Existindo esse controle concentrado da constitucionalidade, não haveria sentido em reconhecer-se a permanência da norma no sistema após o reconhecimento de sua inconstitucionalidade pelo órgão próprio, por meio de ação específica.” (*As Tendências do Direito Público – No Limiar de um Novo Milênio*, Celso Ribeiro Bastos e André Ramos Tavares, Editora Saraiva, págs. 94/95)



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Elizete Takafuji*

Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

A propósito e sobre a matéria, em verdade, sopesava duas situações: uma de técnica impositiva, e outra no sentido da estrita legalidade que deve nortear a interpretação da lei impositiva.

E, neste último sentido, veio tornar-se consentânea a jurisprudência da CSRF<sup>14</sup> e também do STJ. Assim, calcado nas decisões destas Cortes, entendo que deve prevalecer a estrita legalidade, no sentido de resguardar a segurança jurídica do contribuinte, mesmo que para isso tenha-se como afrontada a melhor técnica tributária, a qual entende despropositada a disjunção de fato gerador e base de cálculo. É a aplicação do princípio da proporcionalidade, prevalecendo o direito que mais resguarde o ordenamento jurídico como um todo.

E o Superior Tribunal de Justiça, através de sua Primeira Seção,<sup>15</sup> veio tornar pacífico o entendimento da recorrente, consoante depreende-se da ementa a seguir transcrita:

*“TRIBUTÁRIO – PIS – SEMESTRALIDADE – BASE DE CÁLCULO – CORREÇÃO MONETÁRIA.*

*O PIS semestral, estabelecido na LC 07/70, diferentemente do PIS REPIQUE – art. 3º, letra “a” da mesma lei – tem como fato gerador o faturamento mensal.*

*Em benefício do contribuinte, estabeleceu o legislador como base de cálculo, entendendo-se como tal a base numérica sobre a qual incide a alíquota do tributo, o faturamento, de seis meses anteriores à ocorrência do fato gerador – art. 6º, parágrafo único da LC 07/70.*

*A incidência da correção monetária, segundo posição jurisprudencial, só pode ser calculada a partir do fato gerador.*

*Corrigir-se a base de cálculo do PIS é prática que não se alinha à previsão da lei e à posição da jurisprudência.*

*Recurso Especial improvido.”*

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, para o fim de declarar que a base de cálculo do PIS deve ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária. Contudo, a averiguação da liquidez e certeza dos créditos e débitos em discussão nestes autos é da competência da SRF, 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 15 de março de 2005.


*DALTON CESAR CORDEIRO DE MIRANDA*

<sup>14</sup> O Acórdão nº CSRF/02-0.871<sup>14</sup> também adotou o mesmo entendimento firmado pelo STJ. Também nos RD nºs 203-0.293 e 203-0.334, j. em 09/02/2001, em sua maioria, a CSRF esposou o entendimento de que a base de cálculo do PIS refere-se ao faturamento do sexto mês anterior à ocorrência do fato gerador (Acórdãos ainda não formalizados). E o RD nº 203-0.3000 (Processo nº 11080.001223/96-38), votado em sessões de junho de 2004, teve votação unânime nesse sentido.

<sup>15</sup> Resp nº 144.708, rel. Ministra Eliana Calmon, j. em 29/05/2001, acórdão não formalizado.



Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

  
Secretária de Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

### DECLARAÇÃO DE VOTO DA CONSELHEIRA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

A presente declaração de voto refere-se ao pedido de restituição/compensação do PIS efetuado pelo contribuinte, que foi indeferido pelo Delegado da Receita Federal de jurisdição do recorrente, indeferimento este que foi mantido pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em Campinas - SP.

Os institutos da compensação e da restituição estão inseridos no Código Tributário Nacional – CTN, no Capítulo IV – Extinção do Crédito Tributário. Portanto, na sistematização da norma referem-se eles a tópico ou subtópico 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, 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 regulamentária como estabelece o art. 170 do CTN.

Na esteira da citação de diversos doutrinadores que se reportam à compensação em conjunto com a restituição, Luciano Amaro<sup>1</sup> leciona que:

*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<sup>2</sup> aduz que:

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. rev. São Paulo: Saraiva. 1999. p. 402 e 203.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 456 a 458.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF  
Fl.

*Cleusa Takafuji*

Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

*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.*

Não cabe alegar que inexistente previsão legal quanto à decadência ou à prescrição para se efetuar a compensação. 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 art. 156, a prescrição alcança a compensação pela 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 jurídico-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 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 subsequentes.*

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

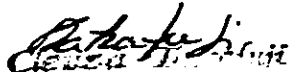
A Secretaria da Receita Federal expediu Instrução Normativa nº 21, de 10/03/1997, norteadora da efetivação da compensação.

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

*vd*



Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

  
Secretário de Estado  
Segundo Conselho de Contribuintes

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<sup>3</sup> 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.

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 art. 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 me restou 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.*

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



Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

*Cláudia Fukufuji*  
Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

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 ateu 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 exurgido 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 indelévels 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*

*J* *C*



Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

*Cleusa Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

*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<sup>4</sup>, 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*

<sup>4</sup> PEREIRA. Caio Mario da Silva. Instituições de Direito Civil. Vol. I. 19ª ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998. p. 436.



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília - DF, em 219/2005

2º CC-MF  
Fl.

Processo nº : 10875.002126/99-51  
Recurso nº : 124.999  
Acórdão nº : 202-16.207

*Cleiza Takafuji*  
Secretária da Segunda Câmara  
Segundo Conselho de Contribuintes/MF

*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.

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 ficou inerte 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 art. 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 em que, além de extinguir o tributo, o pagamento transbordou o valor devido.

Por ser passível de exercício por qualquer indivíduo, 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 há mais de cinco anos da data do pedido.

Sala das Sessões, 15 de março de 2005.

*Maria Cristina R. da Costa*  
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA